

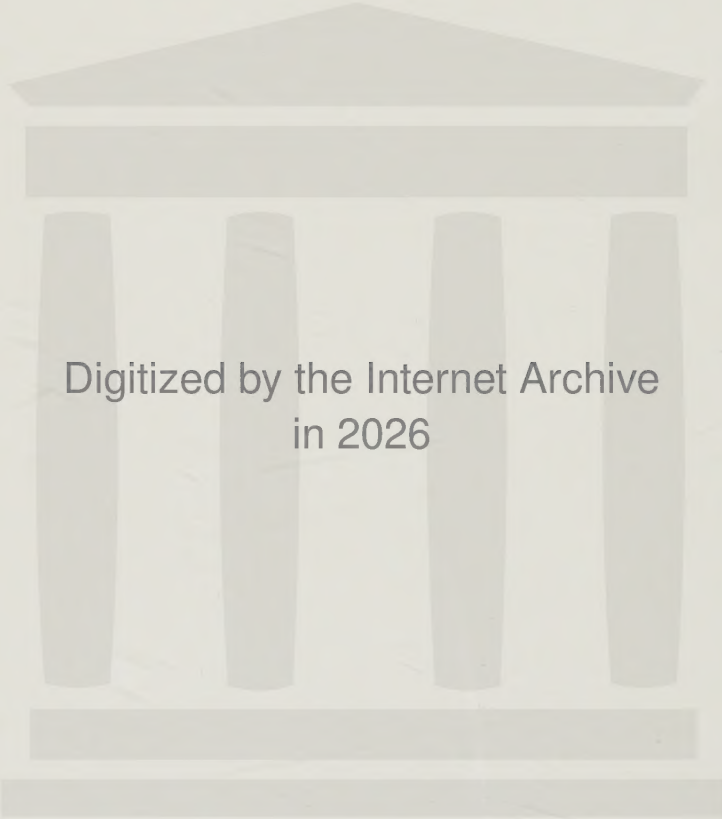
Die Besteuerung von Nutzniessungen und periodischen Leistungen im zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht

DISSERTATION
der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von
Beate Gantner-Bronder
von Flums SG und Kilchberg ZH

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

1906



Digitized by the Internet Archive
in 2026

Die Besteuerung von Nutzniessungen und periodischen Leistungen im zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von
Beate Gantner-Bronder
von Flums SG und Kilchberg ZH

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, den 28. Mai 1986

Der Dekan:

Prof. Dr. Claudio Soliva

Meinen Eltern und Andreas

Die vorliegende Arbeit entstand auf Anregung von Herrn Prof. Dr. F. Zuppinger. Für seine wertvollen Hinweise und seine Unterstützung, möchte ich ihm hier meinen ganz besonderen Dank aussprechen. Auch für seine fachliche und menschliche Förderung während meiner Assistenzzeit bin ich ihm sehr dankbar. Den verschiedenen kantonalen und eidgenössischen Steuerverwaltungsbehörden danke ich für ihre Hilfsbereitschaft und wertvollen Auskünfte. Besonderen Dank schulde ich Frl. S. Hürbin, die die Schreibarbeiten mit grossem Einsatz erledigte und mir jederzeit hilfreich beiseite stand.

I n h a l t s ü b e r s i c h t

Einleitung	1
1. Kapitel: Grundlagen	3
§ 1 Erbschafts- und Schenkungssteuern im schweizerischen Steuerrecht	3
§ 2 Auswirkungen der verfassungsrechtlichen Grundrechte auf die Erbschafts- und Schenkungssteuern	13
2. Kapitel: Steuerrechtliche Behandlung der durch Nutzniessungen oder periodische Leistungen belasteten Erbanfälle im zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht	39
§ 3 Geschichtlicher Rückblick	39
§ 4 Revisionsbestrebungen	44
3. Kapitel: Verschiedene Besteuerungsmöglichkeiten der durch Nutzniessungen und periodische Leistungen belasteten Erbanfälle	65
§ 5 Grundsätze im zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht	65
§ 6 Ausschiessliche Besteuerung beim Eigentümer	73
§ 7 Besteuerung des Eigentümers und des Nutzniessers bei Steuerpflicht des Nutzniessers	86
§ 8 Besteuerung nutzniessungsbelasteter Erbanfälle bei Steuerbefreiung des Nutzniessers	124
§ 9 Besteuerung der durch periodische Leistungen belasteten Erbanfälle und Schenkungen im zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht	138
§ 10 Lösungsvorschlag	141
§ 11 Revidiertes Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz	160
4. Kapitel: Uebersicht über die steuerliche Behandlung von Nutzniessungen und periodischen Leistungen in den verschiedenen kantonalen Gesetzen	165

§ 12	Zürcher Modell	165
§ 13	Steuerpflicht des Eigentümers und des Nutznie- sers unter der ausschliesslichen Traglast des Eigentümers	169
§ 14	Steuerpflicht und Steuertraglast des Eigentümers und des Nutznießers	174
§ 15	Alleinige Steuerpflicht und Steuertraglast des Eigentumserben	186
§ 16	Harmonisierungsvorschlag	192

I n h a l t s v e r z e i c h n i s

Inhaltsübersicht	VII
Inhaltsverzeichnis	IX
Abkürzungen	XVII
Verzeichnis der kantonalen Rechtsquellen	IXX
Literaturverzeichnis	XXV
Einleitung	1
1. Kapitel: Grundlagen	3
§ 1 Erbschafts- und Schenkungssteuern im schweizerischen Steuerrecht	3
I. Rechtsnatur der Erbschafts- und Schenkungssteuern	3
II. Verhältnis der Erbschafts- und Schenkungssteuer zur Einkommenssteuer	7
III. Verhältnis der Erbschafts- und Schenkungssteuer zur Vermögenssteuer	10
IV. Verhältnis der Erbschafts- und Schenkungssteuer zur Grundstückgewinnsteuer	11
V. Verhältnis der Erbschafts- und Schenkungssteuer zur Handänderungssteuer	12
§ 2 Auswirkungen der verfassungsrechtlichen Grundrechte auf die Erbschafts- und Schenkungssteuern	13
I. Rechtsgleichheit	13
A. Verfassungsrechtsprechung des Bundesgerichts	14
B. Die abstrakte Normenkontrolle in Lehre und Rechtsprechung	19
II. Eigentumsgarantie	32
III. Doppelbesteuerungsverbot	34
A. Auf interkantonomaler Ebene	34

B. Auf internationaler Ebene	37
2. Kapitel: Steuerrechtliche Behandlung der durch Nutz- niessungen oder periodische Leistungen bela- steten Erbanfälle im zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht	39
§ 3 Geschichtlicher Rückblick	39
I. Revisionsbestrebungen betreffend Gesetz über die Erbschaftssteuer vom 20. Februar 1870	39
II. Entstehung des geltenden Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes	40
§ 4 Revisionsbestrebungen	44
I. Gesetzliche Regelung	44
II. Rechtsprechung des zürcherischen Verwaltungs- gerichtes	45
A. Verfassungswidrigkeit von § 3 Abs. 2 ESchG	45
B. Erwägungen des kantonalen Verwaltungsgerichtes	46
1. § 3 Abs. 2 ESchG bildet kein Wohnheits- recht	46
2. Fehlen des Erbschaftssteuerobjektes	46
2.1. Veranlagung gemäss § 3 Abs. 1 ESchG	47
2.2. Veranlagung gemäss § 3 Abs. 2 ESchG	48
2.3. Steuerobjekt in § 3 Abs. 2 ESchG	49
3. Minderwert eines belasteten Erbteiles	49
4. Fehlen der sachlichen Begründung	51
5. Gutachten	51
5.1. Erbschaften an den Ehegatten und die Nachkommen	52
5.2. Ungleichbehandlung der Eigentümer	55
6. § 3 Abs. 2 ESchG im System des Gesetzes	55

7. Grundsatz der Erbanfallbesteuerung	57
8. Wille des Gesetzgebers	58
9. Steuerausfälle	60
10. Ermessensbereich des Verwaltungsgerichtes	61
11. Nichtvorliegen einer echten Gesetzeslücke	62
C. Ergebnis	63
III. Gesetzesrevision	63
3. Kapitel: Verschiedene Besteuerungsmöglichkeiten der durch Nutzniessungen und periodische Lei- stungen belasteten Erbanfälle	65
§ 5 Grundsätze im zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht	65
I. Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen	65
II. Familienbesteuerung	66
III. Bestehende Gesetzesbestimmungen zur Vermeidung der Kumulation von Einkommenssteuer und Erb- schafts- und Schenkungssteuer	69
IV. Erbanfallbesteuerung	72
§ 6 Ausschliessliche Besteuerung beim Eigentümer	73
I. Besteuerung bei Erbanfall	73
A. Für den vollen Verkehrswert	73
B. Für einen verringerten Wert	74
1. Abzug in fester Höhe	74
2. Abzug abgestuft nach der Lebenserwartung des Nutzniessers	75
3. Abzug abgestuft nach Höhe des Erbanfalles und nach der Lebenserwartung des Nutz- niessers	76

3.1.	Kapitalisierter Wert der Nutzniessung	76
3.1.1.	Barwerttafeln	77
3.1.2.	Berechnung des Barwertes	78
3.2.	Vergleich mit heutiger Praxis	79
II.	Besteuerung bei Wegfall der Nutzniessung	81
A.	Für den belasteten Erbanfall	81
B.	Für den kapitalisierten Wert der Nutzniessung	83
C.	Würdigung der Besteuerung bei Wegfall der Belastung	84
III.	Würdigung der ausschliesslichen Besteuerung beim Eigentümer	84
§ 7	Besteuerung des Eigentümers und des Nutzniessers bei Steuerpflicht des Nutzniessers	86
I.	Bei Erbanfall	86
A.	Besteuerung des Eigentümers für einen verringerten Wert, Besteuerung des Minderwertes beim Nutzniesser	86
1.	Steuertraglast	87
2.	Beispiele	89
3.	Analyse der Beispiele	91
B.	Würdigung dieser Variante in ihrer Ausgestaltung nach dem Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz	92
C.	Änderung der Steuertraglast	95
D.	Teilzahlungen des Nutzniessers	97
1.	Teilzahlungen bei der Erbschaftssteuer	97
2.	Sicherstellung der Teilzahlungsbeträge	99
E.	Ergebnis	100
II.	Besteuerung bei Erbanfall und bei Wegfall der Nutzniessung	101

A.	Besteuerung des Eigentümers für einen verringerten Wert bei Wegfall der Nutzniessung, Besteuerung des Minderwertes beim Nutzniesser bei Erbanfall	101
B.	Besteuerung des Eigentümers für einen verringerten Wert, periodische Besteuerung des Nutzniessers	104
1.	Besteuerung nach zürcherischem Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht (ESchG)	105
2.	Lösung nach Vorschlag "Aenderung der Steuertraglast"	106
3.	Lösung nach Vorschlag "Besteuerung des Eigentümers bei Wegfall der Nutzniessung, Besteuerung des Nutzniessers bei Erbanfall"	107
4.	Die periodische Steuer im System der Erbschafts- und Schenkungssteuern	107
5.	Abzug beim Eigentumserben	110
6.	Sicherstellung	113
7.	Kumulation mit der Einkommenssteuer	115
C.	Würdigung der Lösungsvarianten "Besteuerung des Eigentümers bei Wegfall der Nutzniessung unter Anrechnung der Steuer des Nutzniessers"	118
III.	Würdigung der steuerrechtlichen Behandlung nutzniessungsbelasteter Erbanfälle bei Steuerpflicht des Nutzniessers	121
§ 8	Besteuerung nutzniessungsbelasteter Erbanfälle bei Steuerbefreiung des Nutzniessers	124
I.	Bei Erbanfall	124
A.	Besteuerung im Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ESchG)	124
1.	Sachliche Begründung für § 3 Abs. 2 ESchG	125
2.	Die Zürcher Lösung in Zusammenhang mit nutzniessungsbelasteten Schenkungen	127

3. Gleichbehandlung der nutzniessungsbe-	
lasteten Erbanfälle	130
B. Besteuerung des Nutzniessers für den Barwert	134
II. Besteuerung des Eigentümers bei Wegfall der	
Nutzniessung, Besteuerung des Nutzniessers	
bei Erbanfall	135
III. Würdigung der Besteuerung nutzniessungsbe-	
lasteter Erbanfälle bei Steuerfreiheit des	
Nutzniessers	136
§ 9 Besteuerung der durch periodische Leistungen bela-	
steten Erbanfälle und Schenkungen im zürcherischen	
Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht	138
§ 10 Lösungsvorschlag	141
I. Besteuerung der durch Nutzniessungen oder	
periodische Leistungen belasteten Erbanfälle	
und Schenkungen	141
A. Vorschlag 1	141
1. Beispiel	143
2. Beispiel	145
3. Beispiel	145
4. Beispiel	146
5. Beispiel	148
6. Beispiel	150
7. Beispiel	151
8. Beispiel	152
9. Beispiel	153
B. Vorschlag 2	154
1. Beispiele 1-5	156
2. Beispiele 6-8	156
3. Beispiel 9	157

II. Würdigung	158
§ 11 Revidiertes Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz	160
4. Kapitel: Uebersicht über die steuerliche Behandlung von Nutzniessungen und periodischen Lei- stungen in den verschiedenen kantonalen Gesetzen	165
§ 12 Zürcher Modell	165
I. Appenzell-Innerrhoden	165
II. Aargau	166
III. Basel-Land	167
IV. Würdigung	168
§ 13 Steuerpflicht des Eigentümers und des Nutznie- sers unter der ausschliesslichen Traglast des Eigentümers	169
I. Kantone, die keine Steuerbefreiung natür- licher Personen kennen	169
A. Glarus	169
B. Thurgau	170
C. Waadt	170
D. Nidwalden	171
E. Würdigung	172
II. Kantone, die eine Steuerbefreiung natürlicher Personen kennen	173
§ 14 Steuerpflicht und Steuertraglast des Eigentümers und des Nutzniessers	174
I. Kantone, die keine Steuerbefreiung natürlicher Personen kennen	174
A. Basel-Stadt	174
B. Appenzell-Ausserrhoden	175

C. Tessin	176
D. Genf	176
E. St. Gallen	177
F. Bern	178
G. Jura	179
H. Würdigung	179
II. Kantone, die eine Steuerbefreiung natürlicher Personenn kennen	180
A. Zug	180
B. Schaffhausen	181
C. Wallis	182
D. Neuenburg	183
E. Würdigung	184
§ 15 Alleinige Steuerpflicht und Steuertraglast des Eigentumserben	186
I. Kantone mit Erbanfallbesteuerung	186
A. Obwalden	186
B. Luzern	186
C. Solothurn	188
D. Uri	189
E. Würdigung	189
II. Kantone mit Nachlassbesteuerung	190
§ 16 Harmonisierungsvorschlag	192
I. Allgemeines	192
II. Gesetzesvorschlag	193

Abkürzungen

A	Amtsblatt des Kantons Zürich, Textteil
Abs.	Absatz
AFD	Archiv der Finanzdirektion
AGVE	Aargauer Verwaltungsgerichtsentscheide
a.M.	anderer Meinung
Art.	Artikel
ASA	Archiv für schweizerisches Abgaberecht
ASR	Abhandlungen zum schweizerischen Recht
Aufl.	Auflage
betr.	betreffend
BG	Bundesgesetz
BGE	Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichtes, Amtliche Sammlung, Lausanne
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossen- schaft vom 29.5.1874
bzw.	beziehungsweise
Diss.	Dissertation
FN	Fussnote
i.V.m.	in Verbindung mit
KV	Kantonsverfassung
m.a.W.	mit anderen Worten
MG	Mustergesetz
OG	Gesetz über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943
ProtKR	Protokoll des Kantonsrates
ProtRR	Protokoll des Regierungsrates
RB	Rechenschaftsbericht der Oberrekurskommission (bis 1959) und des Verwaltungsgerichts (seit 1960) an den Kantonsrat (Zürich)
sog.	sogenannt (e,es,er)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts (seit 1970)
StR	Steuer Revue
u.a.	unter anderem
u.U.	unter Umständen
v.a.	vor allem

VGr	Verwaltungsgericht
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Zürich
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10.12.1907
ZR	Blätter für Zürcherische Rechtsprechung, Zürich
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht, neue Folge
§	Paragraph
§§	Paragraphen

VERZEICHNIS DER KANTONALEN RECHTSQUELLEN

Kanton Zürich (ZH)

Kantonsverfassung vom 18. April 1869 (KV)

Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 26. April 1936, in der Fassung vom 28. September 1947 (ESchG)

Gesetz über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951 (StG)

Bei Angaben aus zürcherischen Rechtsquellen wird auf den Zusatz des Kantonskennzeichens verzichtet.

Kanton Bern (BE)

Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 6. April 1919 (ESchG)

Kanton Luzern (LU)

Gesetz betreffend die Erbschaftssteuern vom 27. Mai 1908 (EStG)

Gesetz betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892, vom 28. Juli 1919 (GERbStG)

Luzerner Gerichts- und Verwaltungsentscheide (LGVE)

Kanton Uri (UR)

Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 2. Mai 1926 (ESchStG)

Kanton Schwyz (SZ)

Steuergesetz vom 28. Oktober 1958 (StG)

Kanton Obwalden (OW)

Steuergesetz vom 21. Oktober 1979 (StG)

Kanton Nidwalden (NW)

Gesetz über die Steuern des Kantons und der Gemeinden vom
25. April 1982 (StG)

Kanton Glarus (GL)

Gesetz über das Steuerwesen vom 10. Mai 1970 (StG)

Kanton Zug (ZG)

Gesetz über die Kantons- und Gemeindesteuern vom 7. Dezember 1946
(StG)

Kanton Freiburg (FR)

Loi du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement (y compris
l'imposition des successions) (LDE)

Loi sur les impôts communaux et paroissiaux du 10 mai 1963 (LICP)

Kanton Solothurn (SO)

Verfassung des Kantons Solothurn vom 23. Oktober 1887

Abänderung des Gesetzes für Bezug der Handänderungsgebühren von
Erbschaften vom 13. Dezember 1848 (ESTG)

Einführungsgesetz zum Zivilgesetzbuch, § 192bis, Promillegebühr
(Nachlasssteuer) vom 20. Mai 1979 (EGZGB)

Bericht der Solothurnischen Kantonalen Rekurskommission in
Steuersachen an den Kantonsrat von Solothurn (Bericht KRK)

Grundsätzliche Entscheide der Solothurnischen Kantonalen Rekurs-
kommission in Steuersachen (Grundsätzliche Entscheide KRK)

Kanton Basel-Stadt (BS)

Gesetz über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949 (StG)

Kanton Basel-Land (BL)

Gesetz über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer vom 7. Januar 1980 (ESchStG)

Kanton Schaffhausen (SH)

Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 13. Dezember 1976 (ErbStG)

Verordnung des Regierungsrates des Kantons Schaffhausen zum Gesetz vom 13. Dezember 1976 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 1. November 1977 (ErbStV)

Kanton Appenzell-Ausserrhoden (AR)

Gesetz über die direkten Steuern vom 27. April 1958 (StG)

Kanton Appenzell-Innerrhoden (AI)

Steuergesetz für den Kanton Appenzell-Innerrhoden vom 28. April 1968 (StG)

Kanton St. Gallen (SG)

Steuergesetz vom 23. Juni 1970 (StG)

Kanton Graubünden (GR)

Steuergesetz für den Kanton Graubünden. Vom Volke angenommen am 21. Juni 1964 (StG)

Steuergesetz für die Stadt Chur vom 16. Mai 1965 (GStG)

Kanton Aargau (AG)

Steuergesetz (Gesetz über die Steuern auf Einkommen, Vermögen, Grundstückgewinnen, Erbschaften und Schenkungen) vom 13. Dezember 1983 (StG)

Kanton Thurgau (TG)

Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 6. Januar 1944 (ESchG)

Vollziehungsverordnung des Regierungsrates zum Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 22. Dezember 1945 (ESchGVV)

Kanton Tessin (TI)

Legge tributaria del 28 settembre 1976 (LT)

Kanton Waadt (VD)

Loi sur les impôts communaux du 5 décembre 1956 (LIC)

Loi du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (LMSD)

Kanton Wallis (VS)

Steuergesetz vom 10. März 1976 (StG)

Kanton Neuenburg (NE)

Loi concernant la perception d'un droit sur les successions et sur les donations entre vifs du 21 mai 1912 (LSD)

Loi concernant l'application de l'article 551 du code civil suisse et la perception d'un émolument en cas de dévolution d'hérédité du 10 novembre 1920 (LEH)

Kanton Genf (GE)

Loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS)

Kanton Jura (JU)

Loi sur la taxe du successions et donations du 26 octobre 1978
(LSD)

Literaturverzeichnis

- Aubert Jean-François, Les droits fondamentaux dans la jurisprudence récente du Tribunal fédéral suisse. Essai de synthèse, in: Menschenrechte, Föderalismus, Demokratie. Festschrift zum 70. Geburtstag von Werner Kägi, Zürich 1979, S. 1 ff.; zitiert: Droits fondamentaux
- Auer Andreas, La juridiction constitutionnelle en Suisse, Basel 1983
- Binet Edmond, Usufruit et droits de succssion, in: La Semaine Judiciaire 1931, S. 361 ff.
- Blumenstein Ernst, System des Steuerrechts, 3. von Irene Blumenstein neu bearbeitete Aufl., Zürich 1971
- Böckli Peter, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Basel und Stuttgart 1975
- Bundesamt für Sozialversicherung, Barwerte AHV/IV, Bern 1968
- Campiche Edouard, Die Praxis des aargauischen Verwaltungsgerichts zur inzidenten Normenkontrolle, ZBl 84 S. 414
- Fleiner Fritz/Giacometti Zaccaria, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Zürich 1976
- Giacometti Zaccaria, Die Verfassungsgerichtsbarkeit des Schweizerisches Bundesgerichtes (Die staatsrechtliche Beschwerde), Zürich 1933
- Grüninger Emanuel/Studer Walter, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2. Auflage, Basel 1970
- Häfelin Ulrich, Die verfassungskonforme Auslegung und ihre Grenzen, in: Recht als Prozess und Gefüge, Festschrift für Hans Huber zum 80. Geburtstag, Bern 1981, S. 241 ff.
- Haefliger Arthur, Rechtsgleichheit und Gesetzgeber, in: Berner Festgabe zum Schweizerischen Juristentag 1979, Bern und Stuttgart 1979, S. 379 ff.
- Haefliger Arthur, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich. Zur Tragweite des Artikels 4 der Bundesverfassung, Bern 1985; zitiert: Alle Schweizer

Hensel Johannes, Die Verfassung als Schranke des Steuerrechts.

Zur Beschränkung des kantonalen Steuerrechts durch Grundrechte der Schweizerischen Bundesverfassung, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 11, Bern und Stuttgart 1973

Höhn Ernst, Gutachten des Instituts für Finanzwirtschaft und Finanzrecht über die Verfassungsmässigkeit der Besteuerung nutzniessungsbelasteter Erbanfälle gemäss § 3 Abs. 2 ESchG des Kantons Zürich, der Finanzdirektion des Kantons Zürich erstattet am 12. Februar 1980 (nicht publiziert); zitiert: Gutachten

Höhn Ernst, Steuerrecht. Ein Grundriss des schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Selbststudium, 4. Aufl., Bern und Stuttgart 1981

Höhn Ernst, Verfassungsrechtsprechung durch kantonale Verwaltungsgerichte, in: Recht als Prozess und Gefüge, Festschrift für Hans Huber zum 80. Geburtstag, Bern 1981, S. 273 ff.; zitiert: Verfassungsrechtsprechung

Höhn Ernst, Interkantonaies Steuerrecht, Bern und Stuttgart 1983; zitiert: Interkantonaies Steuerrecht

Huber Emil, Die Besteuerung der Erbschaften und Schenkungen in der Schweiz, Zürcher Diss. 1946

Huber Hans, Die Verfassungsbeschwerde. Vergleichende und kritische Betrachtungen, in: Rechtstheorie, Verfassungsrecht, Völkerrecht. Ausgewählte Aufsätze 1950 - 1970, zum 70. Geburtstag des Verfassers, herausgegeben von Kurt Eichenberger, Richard Bäumlin und Jörg P. Müller, Bern 1971, S. 111 ff.; zitiert: Verfassungsbeschwerde

Imboden Max, Die verfassungsrechtliche Gewährleistung des Privateigentums als Schranke der Besteuerung, ASA 29 S. 2

Imboden Max/ Rhinow René A., Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 2 Bände, 5. Aufl., Basel und Stuttgart 1976; zitiert: I/II

Jaeggy Paul C., Die Erbschafts- und Schenkungssteuer in der Schweiz, Bern 1919

Kapp Reinhard, Kommentar zum Erbschaftssteuer- und Schenkungssteuergesetz, 9. Auflage, Köln 1984

Locher Kurt, Die Praxis der Bundessteuern, Loseblattausgabe, Basel 1943-

- Locher Peter, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, ASR 484, Bern 1983
- Lutz K., Zürcher Steuergesetze, II. Band, 3. Auflage, Zürich 1948
- Marti Hans, Der Versorgerschaden, Aarau 1942; zitiert: Der Versorgerschaden
- Marti Hans, Die staatsrechtliche Beschwerde, mit Berücksichtigung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bis zum 1. August 1978, 4. Auflage, Basel und Stuttgart 1979
- Möhr Markus, Die Kognition des Bundesgerichts bei der Ueberprüfung des kantonalen Gesetzesrechts im Rahmen der staatsrechtlichen Beschwerde wegen Verletzung verfassungsmässiger Freiheitsrechte, insbesondere der Handels- und Gewerbefreiheit und der persönlichen Freiheit, St. Galler Diss. 1984
- Monteil Victor, Das Objekt der Erbschafts- und Schenkungssteuern in der Schweiz, ASR 265, Bern 1949
- Moser Hans Peter, Die akzessorische Normenkontrolle. Stichwörter zur Praxis des Zürcher Verwaltungsgerichtes, ZBl 84 S. 163
- Nef Hans, Sinn und Schutz verfassungsmässiger Gesetzgebung in rechtmässiger Verwaltung im Bunde, ZSR 69 S. 133 a ff.; zitiert: Sinn und Schutz
- Nef Hans, Das akzessorische Prüfungsrecht, in: Mélanges Marcel Bridel, 1968, S. 295; zitiert: Das akzessorische Prüfungsrecht
- Reich Markus, Zur Frage der Ehegattenbesteuerung, ZBl 86 S. 233
- Reimann August / Zuppinger Ferdinand / Schärer Erwin, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bände I-IV, Bern 1961-1969
- Schiesser Fridolin, Die akzessorische Prüfung, Zürcher Diss. 1984
- Schlegel Eugen, Das zürcherische Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 26. April 1936, Zürcher Diss. 1937
- Schneider Philipp, Das zürcherische Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Zürcher Diss. 1939
- Sievekink Michel, La nature et l'objet de l'impôt sur les successions en Suisse, Lausanner Diss. 1970
- Stauffer Wilhelm/Schaetzle Theo, Barwerttafeln, 3. Auflage, Zürich 1970
- Styger Fredy, Objekt und Bemessung der kantonalen Erbanfall- und Schenkungssteuern, Zürcher Diss. 1950

- Tuor Peter/Schnyder Bernhard, Das schweizerische Zivilgesetzbuch, 9. Auflage, Zürich 1975
- von Erlach, Die Besteuerung von Nutzniessung und Wohnrecht in der Schweiz, Zürcher Diss. 1981
- Zuppinger Ferdinand, Das zürcherische Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, ZBl 66 S. 289, 313
- Zuppinger Ferdinand/Höhn Ernst, Die Abgrenzung des Einkommens von den Erbschaften und Schenkungen und den steuerfreien Einkünften unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Steuerrechtes, StR 16 S. 494
- Zuppinger Ferdinand, Zürcher Steuergesetze, Textausgabe, II. Band, Zürich 1971; zitiert: II
- Zuppinger Ferdinand, Die Erhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuern im interkantonalen Verhältnis, ASA 42 S. 138
- Zuppinger Ferdinand, Die Erhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuern im internationalen Verhältnis, ASA 42 S. 289
- Zuppinger Ferdinand, Familienbesteuerung und neues Eherecht, in: Wirtschaftswissenschaft als Grundlage staatlichen Handelns, Heinz Haller zum 65. Geburtstag, herausgegeben von Peter Bohley und Georg Tolkemitt, Tübingen 1979, S. 307 ff.; zitiert: Familienbesteuerung
- Zuppinger Ferdinand, Verfassungsentwurf und Finanzordnung, ASA 48 S. 449
- Zuppinger Ferdinand / Schärer Erwin / Fessler Ferdinand / Reich Markus, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. überarbeitete Auflage, Bern 1983
- Zuppinger Ferdinand / Böckli Peter / Locher Peter / Reich Markus, Steuerharmonisierung, Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Bern 1984
- Zuppinger Ferdinand, Steuerrecht II. Grundsteuern, Erbschafts- und Schenkungssteuern, Einführung in das interkantonale und internationale Steuerrecht. Vorlesungsskriptum, Zürich 1984; zitiert: Steuerrecht II
- Zuppinger Ferdinand, Erbschafts- und Schenkungssteuern im internationalen Verhältnis, in: Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, herausgegeben von Ernst Höhn, Bern und Stuttgart 1984; zitiert: Erbschafts- und Schenkungssteuern

Zuppinger Ferdinand, Verfassungsmässige Ehegattenbesteuerung.

Grenzen der Kognitionsbefugnisse der kantonalen Rekurskommission im Rahmen der Ueberprüfung kantonalen Normen. Aktivlegitimation des Finanzdepartementes zur Stellung des Begehrens um besondere Revision im Sinne von § 121bis StG; Gutachten, dem Finanzdepartement des Kantons Solothurn am 29. August 1985 erstattet (nicht publiziert); zitiert: Gutachten

Einleitung

Im zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz wird die steuerrechtliche Behandlung der Nutzniessungen und periodischen Leistungen danach unterschieden, ob der Nutzniesser beziehungsweise der Empfänger der periodischen Leistungen steuerpflichtig oder steuerbefreit ist (vgl. § 3 Abs. 1 und 2 ESchG).

Ist der Nutzniesser (Empfänger der periodischen Leistung) steuerpflichtig, wird der Wert der Nutzniessung (periodischen Leistung) am Anteil des Beschwerten in Abzug gebracht und beim Empfänger besteuert (§ 3 Abs. 1 ESchG); ist der Nutzniesser (Empfänger der periodischen Leistung) steuerfrei, wird der Wert der Nutzniessung nicht mehr am Anteil des Beschwerten abgezogen, sondern der Nutzniessungsbeschwerte wird, wie ein Erbe eines unbelasteten Anteiles, für den ganzen Vermögensanfall besteuert (§ 3 Abs. 2 ESchG).

Dieser Regelung kommt in der Praxis grosse Bedeutung zu, da gemäss des zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes der überlebende Ehegatte von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit ist (§ 7 Abs. 1 lit. e ESchG). Somit kommt es in der Praxis sehr häufig vor, dass § 3 Abs. 2 ESchG zur Anwendung kommt, d.h. dass der Wert der Nutzniessung beziehungsweise der periodischen Leistung nicht vom Wert des belasteten Erbteiles abgezogen wird, sondern dieser vollumfänglich beim nutzniessungsbelasteten Eigentumserben (dem sog. Erben der *nuda proprietas*) besteuert wird.

Ob diese gesetzliche Regelung überzeugt oder nicht, gilt es im folgenden aufzuzeigen. Anhand des Vergleichs mit anderen kantonalen Regelungen soll im Rahmen dieser Arbeit geprüft werden, ob eine bessere Lösung gefunden werden könne.

1. Kapitel: Grundlagen

§ 1 Erbschafts- und Schenkungssteuern im schweizerischen Steuerrecht

I. Rechtsnatur der Erbschafts- und Schenkungssteuern

Anlass zur Erhebung der Erbschafts- oder Schenkungssteuern¹ ist der Eigentumsübergang an Vermögen infolge einer Erbschaft oder Schenkung. Ob eine Erbschaft oder Schenkung vorliegt, entscheidet sich nach zivilrechtlichen Vorschriften². Die Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht und die sich daraus ergebenden Folgen richten sich nach den Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts³.

Der Tatbestand, an den der Gesetzgeber die Entstehung der Steuerschuld knüpft, ist das Steuerobjekt. In der herrschenden Lehre wird das Erbschaftssteuerobjekt als Tatsache der erbrechtlichen Rechtsnachfolge definiert⁴. Der Rechtsübergang vom Erblasser auf die Erben, die Vermächtnisnehmer oder die auf den Todesfall Beschenkten bildet das Erbschaftssteuerobjekt. Der Wert des übergegangenen Vermögens ist dabei lediglich Steuerbemessungsgrundlage.

¹Zur Zeit der Helvetik gab es eine eidgenössische Erbschaftssteuer; Zuppinger, ZBl 66 S. 289 unter Verweis auf Huber S. 16. Nach geltendem Verfassungsrecht ist die Erhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer ausschliesslich eine kantonale Angelegenheit; vgl. Einleitung zu § 2. Der kantonale Gesetzgeber kann indessen Sachverhalte der Steuerpflicht unterstellen, die zivilrechtlich nicht zur Erbschaft gehören oder keine Schenkung darstellen.

²Monteil S. 31.

³Lutz S. 6.

⁴Vgl. Blumenstein S. 168; Monteil S. 1; Sieveking S. 9; Styger S. 3; Zuppinger II S. 13.

Eine andere Theorie betrachtet diesen Wert als Steuerobjekt und trifft somit keine Unterscheidung zwischen Objekt und Bemessungsgrundlage⁵. Styger beschreibt die Bedeutung dieser unterschiedlichen Definitionen folgendermassen: "Wenn wir die Erbschafts- und Schenkungssteuer als Rechtsverkehrssteuer auffassen, so ist das Objekt der Steuer der Uebergang eines Vermögensrechtes vom Erblasser auf den Erben bzw. vom Schenkgeber auf den Beschenkten. Steuergrundlage oder -substrat aber bildet das Vermögen selbst, das die Hand wechselt: die dem Erwerber anfallende Bereicherung. Wird die Erbschafts- und Schenkungssteuer aber als reine Bereicherungssteuer konstruiert, so fehlt dieses Auseinanderfallen von Steuerbemessungsgrundlage und Steuerobjekt; wie bei der allgemeinen Einkommenssteuer würde auch bei dieser Spezialeinkommenssteuer auf dem unentgeltlichen Erwerb das übergehende Vermögen beides in sich schliessen."

Würde die Erbschaftssteuer also nicht als Rechtsverkehrssteuer, sondern als Bereicherungssteuer aufgefasst, könnte eine Erbschaft mit der allgemeinen Einkommenssteuer erfasst werden⁶.

Aus diesem Grunde zieht Sieveking die Berechtigung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer in Zweifel. Lediglich sozial- und finanzpolitische Erwägungen lassen ihn generell an einer Erbschafts- und Schenkungssteuer festhalten⁷.

Blumenstein spricht bei der Erbschaftssteuer von einer "besonderen Art der kantonalen Handänderungssteuer"⁸. Er geht

⁵Styger S. 3; Sieveking spricht sich nachdrücklich für diese Theorie aus, vgl. S. 136.

⁶Styger S. 124.

⁷Vgl. Sieveking S. 136.

⁸Blumenstein S. 168.

dabei vom Steuerobjekt der Erbschaftssteuer aus, das durch den Rechtsübergang vom Erblasser auf die Begünstigten gebildet wird. Da der Wert des übergegangenen Vermögens lediglich Steuerbemessungsgrundlage sei⁹, setzt er grundsätzlich den erbrechtlichen Vermögensübergang steuerrechtlich den übrigen Handänderungsfällen (z.B. der Stempelabgabe und der Handänderungssteuer) gleich und empfiehlt eine besondere steuerrechtliche Regelung nur aus dem Grunde, dass der Wert des erbrechtlich übergehenden Vermögens wie bei der Vermögenssteuer festgestellt werden müsse und der Steuersatz regelmässig von der Gradnähe der Verwandtschaft zwischen Erblasser und Bedachten abhängig sei¹⁰.

Die herrschende Lehre spricht sich für die Theorie der Rechtsverkehrssteuer aus. Steuerbegründender Tatbestand ist damit der Verkehrsvorgang der erbrechtlichen Rechtsnachfolge¹¹.

Ist die Erbschaftssteuer nicht als Erbanfallsteuer, sondern als Nachlasssteuer ausgebildet, so bildet der gesamte Nachlass das Steuerobjekt¹².

Bei der Schenkungssteuer wird das Steuerobjekt als Tatbestand des schenkungsweisen Vermögensüberganges definiert¹³.

Der Träger der Steuerpflicht ist das Steuersubjekt. Die Bezeichnung des Steuersubjekts kann in den einzelnen kantonalen Erlassen unterschiedlich geregelt werden. Bei der Erb-

⁹Blumenstein S. 188.

¹⁰Blumenstein S. 169.

¹¹Zuppinger, ZBl 66 S. 290.

¹²Monteil S. 13.

¹³Monteil S. 20.

schaftssteuer kann es der Erbe oder Vermächtnisnehmer und der Nutzniesser sein, das heisst immer der unentgeltlich Bereicherte. Bei der Schenkungssteuer ist es grundsätzlich möglich, dass der Schenkgeber als Steuersubjekt bestimmt ist. Jedoch ist er nie als alleiniges Steuersubjekt bezeichnet, denn er soll lediglich den Eingang des Steuersubstrates für den Fall sichern, dass der Beschenkte für den Fiskus nicht erreichbar ist¹⁴.

Zur Ausgestaltung der Erbschafts- und Schenkungssteuer stellt Blumenstein fest, dass die Gleichmässigkeit der Steuer eine Abstufung des Steuerbetrages nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes verlange¹⁵. "Die für die Umschreibung der Leistungsfähigkeit massgebenden Faktoren beruhen regelmässig in dem durch die Steuerbemessungsgrundlage festgestellten Wert des Objektes.... Nur ausnahmsweise werden Merkmale der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Berücksichtigung gezogen, die ausserhalb des Steuerobjekts liegen. Dies geschieht etwa bei der Erbschaftssteuer in der Weise, dass der Steuersatz nicht nur nach der Höhe des ererbten, sondern auch nach derjenigen des, abgesehen vom Erbfall, dem Steuerpflichtigen überhaupt zustehenden Vermögens abgestuft wird (...)"¹⁶.

Weiter setzt sich Blumenstein mit der zeitlichen Entstehung der Steuerforderung auseinander. Sie sei von der äusseren Beschaffenheit des Steuerobjektes abhängig, welche zu einer bloss einmaligen oder zu einer periodischen Steuerforderung Anlass geben könne. "Eine bloss einmalige Steuerforderung begründen diejenigen Steuerobjekte, die auf einem in sich abge-

¹⁴Jaeggy S. 114.

¹⁵Blumenstein S. 254.

¹⁶Blumenstein S. 254 f.

schlossenen äusseren Vorgang beruhen, wie dies bei den Verkehrssteuern zutrifft. Im Gegensatz hiezu können die Objekte der Personal-, Vermögens- und Besitzessteuern begrifflich fort dauern und dadurch Gelegenheit zu einer mehrmaligen Besteuerung im Laufe der Zeit bieten (...). Die nämliche steuerliche Wirkung äussern diejenigen Steuerobjekte, welche sich im Laufe der Zeit zu erneuern pflegen (...). Zu ihnen gehören Einkommen und Aufwand"¹⁷. Die Erbschaftssteuern gehören danach eindeutig zu der Gruppe von Steuern, die einmalig erhoben werden, denn sie werden aufgrund eines abgeschlossenen äusseren Vorganges veranlagt und lassen die Steuerforderung in ihrer Gesamtheit zu diesem Zeitpunkt entstehen. In Zusammenhang mit nutzniessungsbelasteten Erbschaften oder Schenkungen stellt sich jedoch immer wieder die Frage, ob die dem Nutzniesser periodisch zufließenden Erträge nicht mit einer periodischen Erbschafts- und Schenkungssteuer belegt werden sollten beziehungsweise, ob gewisse Zuwendungen nicht mit der Einkommenssteuer zu erfassen seien.

II. Verhältnis der Erbschafts- und Schenkungssteuer zur Einkommenssteuer

Im zürcherischen Recht gilt der Grundsatz, dass auf Wertzuflüssen entweder die Einkommenssteuer oder die Erbschafts- und Schenkungssteuer zur Anwendung kommt. "Während die Einkommenssteuer die Vermögensbildung (Wertzufluss) belastet, sind der Erbschafts- und Schenkungssteuer Vermögensübergänge unterworfen: Vermögensübergänge zufolge Todes unterliegen der Erbschaftssteuer, Vermögensübergänge unter Lebenden der Schenkungssteuer. Charakteristisches Merkmal für die der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Vermögensübergänge ist die Unentgeltlichkeit"¹⁸. Leider ist die Trennung

¹⁷Blumenstein S. 261.

¹⁸Zuppinger, ZBl 66 S. 316 f.

zwischen Wertzuflüssen, die der Einkommenssteuer unterworfen sind, und solchen, die der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegen, nicht immer so eindeutig.

Die herrschende Meinung der Doktrin steht auf dem Standpunkt, dass sich die beiden Steuerarten nicht auszuschliessen brauchen¹⁹. Es existierten Wertzuflüsse, die der Einkommenssteuer und der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegen. Diese Kumulation der beiden Steuerarten tritt ein beim "unentgeltlichen Uebergang von Rechten auf periodische Leistungen, wie Renten aus privaten Versicherungsverträgen, Nutzniessungen und Immaterialgüterrechten"²⁰. Der Empfänger der periodischen Leistungen unterliegt für deren Kapitalwert der Erbschafts- oder Schenkungssteuer; gleichzeitig wird der jährliche Ertrag der Zuwendung der Einkommenssteuer unterworfen²¹. Konkreter formulierte Zuppinger es später: "Die Regel, wonach eine Kumulation von Erbschafts- und Schenkungssteuer und Einkommenssteuer ausgeschlossen ist, erfährt einige Ausnahmen, die freilich als unechte Ausnahmen bezeichnet werden müssen: Der unentgeltliche Uebergang von Rechten auf periodische Leistungen wird sowohl bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer als auch bei der Einkommenssteuer erfasst: Der unentgeltliche Uebergang des Stammrechtes unterliegt der Erbschafts- und Schenkungssteuer; die Annuitäten werden der Einkommenssteuer unterworfen (Beispiel: Rente)"²².

Diese Kumulation der beiden Steuerarten bei der Besteuerung von Nutzniessungen oder periodischen Leistungen zeigt, dass der periodische Charakter dieses Vermögenszuflusses

¹⁹Styger S. 4 u.a.

²⁰Zuppinger/Höhn, StR 16 S. 506.

²¹Zuppinger/Höhn, StR 16 S. 506.

²²Zuppinger, Steuerrecht II, S. 81 f.

grundsätzlich die steuerrechtliche Behandlung auf beiden Wegen zulässt²³. Es stellt sich somit die Frage, ob es wirklich so abwegig ist, im Rahmen der Erbschafts- und Schenkungssteuer Wertzuflüsse in Form von Nutzniessungen oder periodischen Leistungen periodisch zu erfassen²⁴.

Feststeht, dass es keine Vermutung zugunsten der einen oder anderen Steuerart gibt. "Beide Steuern stehen sich gleichwertig gegenüber"²⁵. Eine Qualifikation des jeweiligen Sachverhalts muss die Anwendung der Erbschafts- und Schenkungssteuer oder der Einkommenssteuer ergeben, wobei eine Kumulation nicht ausgeschlossen ist. Als Abgrenzungskriterien eignen sich folgende Elemente: Ist ein Steuerpflichtiger durch eine unentgeltliche Zuwendung bereichert worden, so liegt eine der Erbschafts- oder Schenkungssteuer unterliegende Leistung vor. Fehlt einer Leistung die Unentgeltlichkeit, der Charakter der bewussten Zuwendung oder die eintretende Bereicherung des Bedachten, so unterliegt sie der Einkommenssteuer²⁶.

²³praktische Bedeutung hat diese Unterscheidung vor allem, wenn die Steuerhoheit für die Einkommenssteuer und die Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht demselben Kanton oder sogar Land zukommt.

²⁴Dieses Problem wird uns bei der Beurteilung der verschiedenen Besteuerungsmöglichkeiten von belasteten Erbschaften und Schenkungen weiter beschäftigen; vgl. § 7 II.B.

²⁵Böckli S. 366 unter Verweis auf Grüninger/Studer S. 550.

²⁶Zuppinger/Höhn, StR 16 S. 508 ff.

III. Verhältnis der Erbschafts- und Schenkungssteuer zur Vermögenssteuer

Die Vermögenssteuer wird einerseits als Ergänzungssteuer zur Einkommenssteuer betrachtet, da sie eine verstärkte Belastung des sogenannten fundierten Einkommens bezweckt; andererseits hat sie die Funktion einer zusätzlichen Besitzessteuer, die den Besitz von Vermögen als solches belegt²⁷.

Böckli betrachtet die Erbschafts- und Schenkungssteuer als der Vermögenssteuer sehr ähnlich. Die Erbschaftssteuer habe zwar gewisse Merkmale der indirekten Steuern, aber abgesehen von dem auslösenden Element des Wechsels in der Rechtsträgerschaft sei sie eine Subjektsteuer auf Vermögen. Sie habe mit den Subjektsvermögenssteuern alle Elemente des Stichtages, der Bewertung, der Progression, des Schuldenabzuges und der Freibeträge gemeinsam. In ihren Auswirkungen ähnele die Erbschaftssteuer der periodischen Vermögenssteuer²⁸. "Gegen die Behandlung der Erbschaftssteuer als eigentliche indirekte Steuer spricht, dass diese Steuer nicht nur ergänzend, sondern essentiell nach dem subjektiven Netto-Wertzufluss beim Empfänger bemessen wird. Die Steuer ist daher in dieser Beziehung, da sie den Empfänger eines Netto-Wertzuflusses trifft, ähnlich der Einkommenssteuer 'direkt'."²⁹ Eine Behandlung der Erbschaftssteuer als aperiodische Vermögenssteuer, sei daher zu rechtfertigen³⁰.

Zuppinger spricht sich klar für die Andersartigkeit der Erbschafts- und Schenkungssteuer aus: "Mit der Vermögenssteuer

²⁷Reimann/Zuppinger/Schärrer N 37 zu Vorbemerkungen zu §§ 19-32 StG.

²⁸Böckli S. 324 f.

²⁹Böckli S. 325.

³⁰Böckli S. 325.

deckt sich die Erbschafts- und Schenkungssteuer weitgehend hinsichtlich der Bewertungsgrundsätze; davon abgesehen ergeben sich praktisch kaum gemeinsame Berührungspunkte. Die Vermögenssteuer ist eine Besitzessteuer. Erbschafts- und Schenkungssteuern belasten den Uebergang des Eigentums"³¹.

Bleibt man dieser Definition der Erbschafts- und Schenkungssteuer als Rechtsverkehrssteuer treu, so kommt der Abgrenzung zur Vermögenssteuer keine praktische Bedeutung zu.

IV. Verhältnis der Erbschafts- und Schenkungssteuer zur Grundstückgewinnsteuer

Die Grundstückgewinnsteuer ist eine Objektsteuer, die die Erfassung des realisierten Grundstückgewinnes bezweckt³². Schon aus dieser Definition ergibt sich, dass das Anknüpfen an einen entgeltlichen Vorgang eher zu Abgrenzungsschwierigkeiten mit der Einkommenssteuer als mit der Erbschafts- und Schenkungssteuer führen wird. Beide Steuerarten knüpfen zwar an einen Vermögensübergang an. In diesem Sinne sind sie Rechtsverkehrssteuern. Während die Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch an einen unentgeltlichen Vermögensübergang anknüpft, ist bei der Grundstückgewinnsteuer der entgeltliche Uebergang von Grundstücken Steuerobjekt. Es gibt praktisch kaum Berührungspunkte zwischen diesen beiden Steuerarten³³.

³¹Zuppinger, Steuerrecht II, S. 82.

³²Reimann/Zuppinger/Schärrer N 40 zu Vorbemerkungen zu §§ 19-32 StG.

³³Reimann/Zuppinger/Schärrer N 25 zu § 154 StG.

V. Verhältnis der Erbschafts- und Schenkungssteuer zur Handänderungssteuer

Die Handänderungssteuer knüpft an die Handänderung an einem Grundstück an. Sie ist eine Rechtsverkehrssteuer³⁴. Bemessungsgrundlage ist der Grundstückspreis bzw. der Verkehrswert des Grundstückes im Zeitpunkt der Eigentumsübertragung³⁵.

Es besteht eine enge Verwandtschaft zur Erbschafts- und Schenkungssteuer, die Blumenstein dazu führte, diese als eine besondere Art der kantonalen Handänderungssteuer zu bezeichnen³⁶. Während die Erbschafts- und Schenkungssteuer erbrechtliche und unentgeltliche Vermögensübergänge belastet, besteuert die Handänderungssteuer die Eigentumsübertragung an einem Grundstück. Dies kann zur Kumulation der beiden Steuerarten führen. Die zürcherische Handänderungssteuer beispielsweise ist derart ausgestaltet, dass die lebzeitig unentgeltlich und erbrechtlich übertragenen Liegenschaften handänderungssteuerfrei bleiben³⁷.

³⁴Blumenstein S. 126.

³⁵Reimann/Zuppinger/Schärrer N 43 zu Vorbemerkungen zu §§ 19-32 StG.

³⁶Blumenstein S. 168.

³⁷Reimann/Zuppinger/Schärrer N 28 zu § 154 StG.

§ 2 Auswirkungen der verfassungsrechtlichen Grundrechte auf die Erbschafts- und Schenkungssteuern

Die Bundesverfassung enthält mehrere Bestimmungen, die sich auf die Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzgebung sowie -rechtsprechung auswirken. Art. 3 BV nimmt eine Kompetenzausscheidung zwischen Bund und Kantonen vor, die dem Bund lediglich die ausdrücklich in der Verfassung erwähnten Kompetenzen zugesteht. Somit liegt die Befugnis zur Erhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer bei den Kantonen. Bei Ausübung ihrer Kompetenz haben sich die Kantone jedoch an die leitenden Rechtssätze in der Bundesverfassung zu halten. "Bei der überragenden Bedeutung, welche die Verfassung und insbesondere die Grundrechte nach heutiger Lehre gegenüber allen andern Aeusserungen des Rechtslebens einnehmen, ist eine andere Lösung auch kaum denkbar: das Steuerrecht untersteht ... dem Gesetz der Einheit der Rechtsordnung"¹.

I. Rechtsgleichheit

In Art. 4 BV ist die rechtsgleiche Behandlung aller Schweizer Bürger vor dem Gesetze garantiert. Dieses Prinzip der Rechtsgleichheit beherrscht die gesamte schweizerische Rechtsordnung und ist auch auf dem Gebiet des Steuerrechts zu berücksichtigen. Die Rechtsgleichheit gilt insbesondere als verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird², wobei sich der unbegründete Unterschied oder die unbegründete Gleichstellung auf eine wesentliche Tatsache beziehen muss, um rechtsverletzend zu wirken³.

¹Hensel S. 33 f. unter Verweis auf Werner Flume, Steuerwesen und Rechtsordnung, in: Rechtsprobleme in Staat und Kirche, Festschrift für Rudolf Smend, Göttingen 1952, S. 60.

²BGE 110 Ia 13 unter Verweis auf BGE 101 Ia 200 E. 6.

³BGE 110 Ia 14 unter Verweis auf BGE 103 Ia 519 E. 1.

Das Grundrecht der Rechtsgleichheit wird im Steuerrecht durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung und den Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert⁴. Dem Gesetzgeber verbleibt somit eine weitreichende Gestaltungsfreiheit.

Die Aufgabe des Grundrechtsschutzes ist gemäss Art. 113 BV dem Schweizerischen Bundesgericht übertragen worden. Die Verfassungsgerichtsbarkeit des Bundesgerichtes ist jedoch nicht umfassend ausgestaltet, sondern in verschiedener Hinsicht beschränkt worden.

A. Verfassungsrechtsprechung des Bundesgerichts

Gegenstand der bundesgerichtlichen Verfassungsgerichtsbarkeit bildet die Uebereinstimmung kantonaler Hoheitsakte mit den verfassungsmässig garantierten Rechten.

Die Ueberprüfung solcher kantonaler Hoheitsakte kann mit der staatsrechtlichen Beschwerde gemäss Art. 113 Abs. 1 Ziffer 3 BV i.V.m. Art. 84 Abs. 1 lit. a OG verlangt werden. Die Beschwerde kann sich weder gegen Bundesgesetze, allgemein verbindliche Bundesbeschlüsse noch gegen Staatsakte des Bundes richten⁵.

Hierin sieht Huber den deutlichen Ausfluss des Aufbaus der schweizerischen Demokratie als Bundesstaat. Diese Bundesaufsicht habe zum Ziel, die Kantone streng an die Grundrechte zu binden, während das föderalistische Prinzip diese Bundesaufsicht eindämme⁶. Einerseits soll das Bundesgericht Garant

⁴BGE 110 Ia 14 unter Verweis auf BGE 99 Ia 652 f. und 104 Ia 295 E. 5c; Reich, ZBl 86 S. 235.

⁵Art. 113 Abs. 3 BV.

⁶Huber, Verfassungsbeschwerde, S. 116 f.

für die Wahrung der Grundrechte durch die Kantone sein⁷, andererseits darf die Souveränität der Kantone nicht unnötig stark eingeschränkt werden⁸. Die Wechselwirkung dieser beiden Prinzipien schlägt sich deutlich in der bundesgerichtlichen Verfassungsrechtsprechung nieder. Gewisse kantonale Hoheitsakte überprüft das Bundesgericht in freier Kognition, andere lediglich unter dem Gesichtspunkt der Willkür.

Das Bundesgericht kann mit einer staatsrechtlichen Beschwerde aufgrund von Art. 4 BV oder aufgrund anderer Verfassungsartikel angerufen werden, d.h. mit einer reinen Willkür-beschwerde oder anderen Verfassungsbeschwerden. Während die letzteren der freien Kognition des Bundesgerichts unterliegen, prüft es Beschwerden wegen Verletzung des Rechtsgleichheitsgebotes gemäss Art. 4 BV grundsätzlich nur unter dem Gesichtspunkt der Willkür⁹. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt Willkür vor, wenn der Entscheid einer kantonalen Behörde offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossen-

⁷Auer N 292, S. 163.

⁸von Erlach S. 111.

⁹Marti S. 160: "Bei Doppelbesteuerungsbeschwerden i.S. Art. 46 Abs. 2 BV prüft das Bundesgericht indessen nur frei, ob seine Regeln über die Ausscheidung der kantonalen Steuerhoheiten beachtet worden sind; darüber hinaus wird die Anwendung des kantonalen Steuerrechts nur auf Willkür überprüft." Beschwerden wegen Verletzung des Rechtsgleichheitsgebotes gemäss Art. 4 BV prüft das Bundesgericht lediglich unter dem Gesichtspunkt der Willkür, "denn die staatsrechtliche Beschwerde kann hier nicht die Funktion eines gesetzlich vorgesehenen Rechtsmittels mit freier Kognition übernehmen"; Marti S. 160 unter Verweis auf BGE 93 I 6 E 3. Allerdings prüft das Bundesgericht bei einigen aus Art. 4 BV abgeleiteten Grundsätzen mit erweiterter Kognition, ob eine Verfassungsverletzung vorliegt. Es prüft frei, ob das Verbot des Widerrufs konstitutiver Verwaltungsakte, das Gebot, dass sich die Polizei an die Störer zu halten hat, das Gebot des Handelns nach Treu und Glauben, das Verbot widerspruchsvollen Handelns und das Verbot des überspitzten Formalismus beachtet worden sind. Vgl. hiezu Marti S. 161 und die dort angegebenden

der Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft¹⁰. Willkür liegt demnach nicht schon dann vor, wenn eine andere Lösung in Betracht zu ziehen oder sogar vorzuziehen wäre. Das Bundesgericht kassiert nur eine offensichtlich schwere Rechtsverletzung und anerkennt eine zwar unrichtige aber noch nicht willkürliche Lösung¹¹.

Aus diesen Ausführungen ist ersichtlich, wieviel Zurückhaltung sich das Bundesgericht in der Verfassungsrechtsprechung auferlegt. Weshalb staatsrechtliche Beschwerden nicht immer in freier Kognition beurteilt werden, geht aus einem Aufsatz von Aubert hervor: "Ici, deux principes s'affrontent, le principe libéral et le principe fédératif. Le principe libéral veut que les droits fondamentaux, garantis par la Constitution, soient respectés. Le principe fédératif entend laisser aux autorités des cantons le soin d'appliquer leur droit. Il résulte du premier principe que le Tribunal fédéral examine avec une entière liberté la manière dont la Constitution a été observée; du second, qu'il ne censure l'application des lois cantonales que lorsqu'il peut la qualifier d'arbitraire"¹².

Der föderalistische Aufbau der Schweiz setzt der Ueberprüfungsbefugnis des Bundesgerichts Schranken. Besonders zurückhaltend verhält sich das Bundesgericht bei der Beurteilung von kantonalen Erlassen, die aufgrund der Kantonsverfassung angefochten werden. Nur wenn sich dieser Erlass in keiner Wei-

Bundesgerichtsentscheide.

¹⁰BGE 111 Ia 17; 110 Ia 1; 107 Ia 114 E 2; 105 Ia 322 E 3b.

¹¹Möhr S. 46 unter Verweis auf BGE 69 I 239 f.: Die Auslegung des kantonalen Gesetzesrechtes sei zwar "nicht richtig", aber auch "nicht offensichtlich unrichtig oder willkürlich"; BGE 111 Ia 23.

¹²Aubert, droits fondamentaux, S. 30.

se verfassungsrechtlich rechtfertigen lässt, hebt es diesen auf¹³. Auch bei den Anfechtungen von kantonalen Erlassen aufgrund der Bundesverfassung können Gründe das Bundesgericht zur Zurückhaltung bewegen. Am 13. April 1984 rügte das Bundesgericht in seinem Entscheid¹⁴ das Steuergesetz des Kantons Zürich als den Anforderungen von Art. 4 Abs. 1 BV nicht genügend, insofern als es in höheren Einkommensbereichen Ehepaare gegenüber Konkubinatspaaren ohne haltbaren Grund benachteilige. Die Beschwerde wurde aber trotzdem abgewiesen, da sich das von der Beschwerdeführerin anvisierte Ziel nicht durch die Aufhebung von Bestimmungen im Rahmen der akzessorischen Normenkontrolle, sondern nur durch eine Gesetzesänderung erreichen lasse. Ausserdem entspreche die Regelung des Kantons Zürich der Verfassung "noch nicht voll" und es sei in absehbarer Zeit mit einer Gesetzesänderung im Sinne der Bundesverfassung zu rechnen, da sich der Kantonsrat und die Stimmbürger zur Zeit mit zwei die Ehegattenbesteuerung betreffenden Initiativen zu befassen hätten¹⁵.

Die Zurückhaltung des Bundesgerichtes ist gelegentlich als zu weitgehend empfunden worden. Lehre und Rechtsprechung beschäftigen sich schon lange mit der Frage, in welchem Ausmass den Gerichten und Verwaltungsbehörden das Recht zusteht, eine generelle Norm zu prüfen und ihr gegebenenfalls die Anwendung zu versagen, wenn sie mit einer übergeordneten Norm in Widerspruch steht.

Von der Beantwortung der Frage, wie weit die föderalistische Rücksichtnahme des Bundesgerichts zu gehen habe, hängt konsequenterweise das Ausmass der Normenkontrollkompetenz der

¹³Giacometti, S. 233 f.

¹⁴BGE 110 Ia 7 = StR 39 S. 443 = ASA 53 S. 365.

¹⁵BGE 110 Ia 26 f.

kantonalen Instanzen ab. Denn schränkt man einerseits die Ueberprüfungskompetenz des Bundesgerichts ein, so muss man anderseits den kantonalen Verwaltungsgerichten eine grössere Ueberprüfungskompetenz zugestehen, sofern man die Rechtsunsicherheit mangelnder Gesetzeskontrolle vermeiden will¹⁶.

Sobald kantonale Verwaltungsgerichte kantonale Erlasse als bundesverfassungswidrig beurteilen und somit diese Normen nicht mehr anwenden, ist dem Bundesgericht die Möglichkeit entzogen, dazu sein Urteil abzugeben, denn dem Bürger fehlt das Rechtsschutzinteresse, um die staatsrechtliche Beschwerde zu ergreifen¹⁷. Dies kann zur allerdings eher seltenen Situation führen, dass eine gleich lautende Norm eines anderen kantonalen Gesetzes durch das Bundesgericht als bundesverfassungskonform beurteilt wird, wenn nämlich das kantonale Verwaltungsgericht auf die Verfassungsrechtsprechung verzichtet beziehungsweise die Norm als verfassungskonform beurteilt hat und somit der Bürger beschwert und legitimiert bleibt, die staatsrechtliche Beschwerde zu erheben¹⁸.

Bei einer regelmässigen Wahrnehmung der Normenkontrollbefugnis durch kantonale Instanzen wird dem Bundesgericht seine Aeussderung zu dem jeweils strittigen Rechtsproblem einmal gewährt, ein anderes mal verwehrt und die Gefahr einer widersprüchlichen Verfassungsrechtsprechung innerhalb der Schweiz ist gross.

¹⁶Moser, ZBl 84 S. 171.

¹⁷Nach der Praxis des Bundesgerichts ist zur staatsrechtlichen Beschwerde legitimiert, "wer mit hinreichenden Gründen die Verletzung eines eigenen, rechtlich erheblichen, in der Regel aktuellen Interesses auf einem Gebiet behauptet, das die von ihm angerufene Verfassungsbestimmung beschlägt"; vgl. Hensel S. 27 unter Verweis auf BGE 95 I 103.

¹⁸Höhn, Verfassungsrechtsprechung, S. 278; Marti S. 64, 89 i.V.m. 131.

Da in Zusammenhang mit dem Thema dieser Arbeit das Zürcher Verwaltungsgericht eine gesetzliche Bestimmung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes (ESchG) in Ausübung seiner akzessorischen Normenkontrollkompetenz als bundesverfassungswidrig erklärte und ausser Kraft setzte¹⁹, sind die Voraussetzungen kantonaler Verfassungsrechtsprechung genau festzulegen. Hierbei sind einige markante Beispiele kantonaler Verfassungsrechtsprechung von Interesse.

B. Die abstrakte Normenkontrolle in Lehre und Rechtsprechung

Es muss das Ziel sein, die Einheitlichkeit der Verfassungsrechtsprechung zu wahren. Höhn will deshalb den kantonalen Verwaltungsgerichten nur in eindeutigen Fällen die Kompetenz zur Verfassungsrechtsprechung zugestehen. Nur bei eindeutig verfassungswidrigen Gesetzesnormen soll es dem kantonalen Verwaltungsgericht unbenommen bleiben, diese ausser Kraft zu setzen. Er bezeichnet jene Entscheidungen als eindeutig, welche aus Urteilen des Bundesgerichtes ableitbar sind²⁰. Sind keine Präjudizien in gleichen oder ähnlichen Fällen vorhanden, sieht Höhn die Beurteilung durch das Bundesgericht als unerlässliche Voraussetzung der Verfassungsrechtsprechung²¹. Dem Verwaltungsgericht steht somit nur noch offen, einen Fall darauf hin zu überprüfen, ob gemäss den bundesgerichtlichen Präjudizien dieser ebenso zu beurteilen ist oder nicht.

Moser wendet sich entschieden gegen diese Auffassung kantonaler Verfassungsrechtsprechung: "Höhn verkennt, dass das Bundesgericht aus föderativen Rücksichten dem kantonalen Ge-

¹⁹Vgl. hinten § 4 II.

²⁰Höhn, Verfassungsrechtsprechung, S. 280.

²¹Höhn, Verfassungsrechtsprechung, S. 280.

setzgeber gegenüber eine besondere Zurückhaltung übt; würde der kantonale Richter noch mehr Zurückhaltung wahren müssen, so würde daraus ein Defizit an Rechtsschutz resultieren, das der Durchsetzung der verfassungsmässigen Ordnung abträglich wäre"²².

Ebenfalls gegen die These von Höhn wendet sich Schiesser: "Konsequent durchgeführt, führt diese These dazu, dass im Bereich der Normenkontrolle die kantonalen Verwaltungsgerichte zu "Vollzugsautomaten" des Bundesgerichts gemacht werden. Das verträgt sich weder mit der Unabhängigkeit der kantonalen Verwaltungsgerichte, die auch gegenüber dem Bundesgericht besteht, noch mit dem juristischen Sachverstand, der in gewissen kantonalen Verwaltungsgerichten in ausgesprochen hohem Masse vertreten ist"²³.

Das akzessorische Prüfungsrecht hat die Lehre und Rechtsprechung nicht erst in jüngster Zeit beschäftigt. Seit langem anerkannt war es allerdings nur im Kanton Genf. Andere Kantone brauchten viele Jahre zur Ausgestaltung eines Ueberprüfungsrechtes. Nef war ein früher Verfechter des akzessorischen Prüfungsrechtes: Dem kantonalen Verwaltungsgericht sei es nicht zuzumuten, verfassungswidrige Entscheide zu fällen, die vom Bundesgericht aufgehoben werden können; folglich hätten die Kantone das akzessorische Prüfungsrecht in solchen Fällen wahrzunehmen²⁴. Er legt hier klar dar, wann die kantonalen Instanzen von ihrer Ueberprüfungsbefugnis Gebrauch machen sollten: "Wenn das akzessorische Prüfungsrecht der kantonalen Rechtsanwendungsorgane in allen Kantonen wenigstens immer dann anerkannt würde, wenn gegen den Rechtsanwendungsakt die

²²Moser, ZBl 84 S. 171 unter Verweis auf ZBl 83 S. 263.

²³Schiesser S. 140 f., FN 7.

²⁴Nef, Sinn und Schutz, S. 260 a.

staatsrechtliche Beschwerde erhoben werden könnte, wäre praktisch viel erreicht"²⁵. Er zieht jedoch eine klare Trennung zwischen der Ueberprüfungsbefugnis und der Entscheidungsbefugnis. Um der Rechtseinheit willen erachtet er es als unerlässlich, dass der Entscheid auf alle Fälle an das Bundesgericht weitergezogen werden kann. "Denn letzten Endes muss um der Rechtseinheit willen ein bestimmtes Gericht in allen Fällen den letzten Entscheid treffen"²⁶.

Als bedeutensten Vorteil des akzessorischen Prüfungsrechtes betrachtet er die Tatsache, dass die Gesetze anlässlich ihrer Anwendung als verfassungswidrig angefochten werden können, denn die Verfassungswidrigkeit der Gesetze zeige sich oft erst bei deren Vollzug²⁷. Allerdings sieht er darin auch einen gewichtigen Nachteil, denn da gesetzgeberische Erlasse jederzeit als verfassungswidrig angefochten werden können, sei ihre Gültigkeit dauernd in Frage gestellt, was eine grosse Rechtsunsicherheit bedeute. "Das ist ein Nachteil, den man beim akzessorischen richterlichen Prüfungsrecht in Kauf nehmen müsste. Mit dem Vorteil, dass man die Erlasse bei ihrer Anwendung anfechten kann, ist notwendigerweise der Nachteil der Rechtsunsicherheit verbunden. Hier muss man sich entscheiden, ob man um des Vorteils willen den Nachteil in Kauf nehmen oder aber wegen des Nachteils auf das Institut verzichten will. Eine 'mittlere Lösung' gibt es nicht"²⁸. Nur in diesem Sinn wird sich die Entscheidung über die Ausgestaltung kantonaler Verfassungsrechtsprechung fällen lassen.

Folgende Gesichtspunkte kantonaler Normenkontrollbefugnis spielten in einem Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts

²⁵Nef, Das akzessorische Prüfungsrecht, S. 307 f.

²⁶Nef, Sinn und Schutz, S. 260 a f.

²⁷Nef, Sinn und Schutz, S. 255 a.

²⁸Nef, Sinn und Schutz, S. 257 a.

vom 6. Mai 1965 eine Rolle. Hier hatte das Verwaltungsgericht zu beurteilen, ob es ein kantonales Gesetz auf seine Uebereinstimmung mit der Kantonsverfassung überprüfen dürfe.

"Das Verwaltungsgericht hat bei seiner Rechtsprechung nicht nur den Vorrang des Bundesrechtes zu beachten, sondern beim Bundesrecht wie beim kantonalen Recht auch dem Vorrang des Rechtes der höhern Stufe gegenüber dem Recht der niederen Stufe Nachachtung zu verschaffen; ... Die vom Verwaltungsgericht zu treffende Ueberprüfung des kantonalen Gesetzes drängt sich jedenfalls insoweit auf, als eine im Gesetz enthaltene Rechtsverletzung auf staatsrechtliche Beschwerde hin vom Bundesgericht festgestellt werden könnte (...). Denn es wäre wenig sinnvoll, dem Verwaltungsgericht den Entscheid über eine geltend gemachte Verfassungsverletzung zu verwehren, wenn diese hernach vor Bundesgericht gerügt und durch dieses beseitigt werden könnte. Es kann dem Verwaltungsgericht nicht zugemutet werden, verfassungswidrige Entscheide zu fällen, die vor Bundesgericht keinen Bestand haben"²⁹. Mit anderen Worten sieht sich das Verwaltungsgericht insoweit zur Ueberprüfung der kantonalen Gesetzgebung auf ihre Uebereinstimmung mit der Kantonsverfassung zuständig, als eine Verletzung verfassungsmässiger Rechte geltend gemacht wird. Dieser Entscheid brachte eine Erweiterung der Ueberprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichtes. In Zusammenhang mit dieser Arbeit ist jedoch v.a. das Argument von Bedeutung, dass dem Verwaltungsgericht nicht zugemutet werden könne, verfassungswidrige Entscheide zu fällen, die vor Bundesgericht keinen Bestand haben würden. Dieses Kriterium lässt sich auch auf die Normenkontrollbefugnis bezüglich Uebereinstimmung von Erlassen mit der Bundesverfassung übertragen. Allerdings ist die Gefahr divergierender Verfassungsrechtsprechung gegeben; denn kommt das kantonale Verwaltungsgericht zum Schluss, dass die in Frage stehende Norm vor

²⁹RB 1965 Nr. 19; ZR 64 Nr. 176; ZBl 66 S. 335.

Bundesgericht bestehen würde, so setzt es diese faktisch ausser Kraft, ohne dass das Bundesgericht Gelegenheit gehabt hätte, seine Meinung dazu zu äussern.

Ein Fall divergierender Verfassungsrechtsprechung entstand im Jahre 1960. Während das Bundesgericht eine Willkürbeschwerde gegen die Erhebung der Kapitalsteuer auf dem einbezahlten Grundkapital einer im Konkurs stehenden Aktiengesellschaft abwies³⁰, betrachtete das Zürcher Verwaltungsgericht die Besteuerung des einbezahlten Grundkapitals einer konkursierten Aktiengesellschaft als bundesverfassungswidrig³¹.

Im Zusammenhang mit der Rechtsprechung des Zürcher Verwaltungsgerichtes betreffend § 3 Abs. 2 ESchG und einem Entscheid des Aargauer Verwaltungsgerichtes vom 22.6.1978 i.S. K.³², lässt sich ebenfalls eine sehr unterschiedliche Auffassung über die Verfassungsrechtsprechung durch kantonale Instanzen feststellen. Während das zürcherische Verwaltungsgericht ohne weiteres bereit war, das kantonale Gesetz akzessorisch auf seine Vereinbarkeit mit der Bundesverfassung beziehungsweise mit Art. 4 BV von Amtes wegen zu überprüfen³³, verneinte das Aargauer Gericht eine Verfassungsverletzung, obwohl eigentlich gegenteiliger Auffassung, um dem Bundesgericht die Entscheidung über die Verfassungskonformität vorzubehalten³⁴. In diesem leider nicht publizierten Entscheid des Aar-

³⁰Höhn, Verfassungsrechtsprechung, S. 278; BGr 13.6.60, ASA 30 S. 316.

³¹VGr 13.9.1960 = RB 1960 Nr. 42.

³²Nicht publiziert, vgl. Höhn, Verfassungsrechtsprechung, S. 273.

³³Der Beschwerdeführer hatte die Veranlagung nicht unter diesem Aspekt angefochten; vgl. ZBl 80 S. 362 = ZR 78 Nr. 44; Höhn, Verfassungsrechtsprechung, S. 274.

³⁴Höhn, Verfassungsrechtsprechung, S. 273 f.

gauer Verwaltungsgerichtes regelt das Gericht erstmals seine Ueberprüfungskompetenz für den Fall, in dem keine bundesgerichtlichen Präjudizien vorhanden sind.

Zur Aargauer Verwaltungsgerichtspraxis bezüglich akzessorischer Normenkontrolle lässt sich zusammenfassend folgendes feststellen:

Grundsätzlich wird die Verfassungsrechtsprechung durch kantonale Verwaltungsgerichte bejaht, jedoch unter Berücksichtigung bundesgerichtlicher Präjudizien³⁵. Fehlen solche Präjudizien, wird sogar entgegen der eigenen Rechtsbeurteilung eine Verfassungsverletzung verneint, um dem Bundesgericht die Möglichkeit zu geben, ein solches Präjudiz zu schaffen. Diese Richtlinien verliess das Aargauer Verwaltungsgericht in einem Entscheid, den es entgegen bundesgerichtlicher Präjudizien fällte³⁶. Dieser Schritt wurde damit begründet, dass bei erneuter Beurteilung eines gleichgelagerten Falles durch das Bundesgericht dieses zu einem anderen Schluss kommen müsse und dass ausserdem der Weg noch frei sei, mit der staatsrechtlichen Beschwerde an das Bundesgericht zu gelangen³⁷. Mit anderen Worten sah das Gericht ein Abweichen von bundesgerichtlichen Präjudizien für den Fall vor, dass die staatsrechtliche Beschwerde an das Bundesgericht noch möglich ist. Dieses Argument ist meines Erachtens prüfenswert und stellt eine klare Richtlinie dar, wann entgegen bundesgerichtlicher Praxis entschieden werden darf. Betrachtet man jedoch die weitere Erwägung des Aargauer Verwaltungsgerichtes, die dem Bundesgericht bei erneuter Ueberprüfung eines gleichgelagerten Einzelfalles

³⁵AGVE 1969 S. 136

³⁶AGVE 1981 S. 164; ZBl 83 S. 258.

³⁷In diesem Fall wäre eine Gemeinde zur staatsrechtlichen Beschwerde legitimiert gewesen, da die Verletzung ihrer Autonomie in Frage stand.

unterstellte, die Bundesrichter müssten sich der Meinung der Verwaltungsrichter anschliessen³⁸, so ging das Gericht hier eindeutig zu weit. Würde diese Argumentation zur Leitschnur für kantonale Verfassungsrechtsprechung, wären der Willkür Tür und Tor geöffnet. Wenn jedem Entscheid bezüglich eines konkreten Einzelfalles durch das Bundesgericht keine allgemein verbindlichen Richtlinien mehr zu entnehmen wären, würde man die Verfassungsrechtsprechung durch das Bundesgericht an und für sich in Frage stellen. Wird eine Bestimmung eines bereits bestehenden Gesetzes mit der staatsrechtlichen Beschwerde zur Beurteilung durch das Bundesgericht gerügt, steht dem Bundesgericht immer nur die Würdigung des konkreten Einzelfalles offen³⁹. Denn hat ein Bürger einmal die Frist für die Beschwerde gegen einen Erlass versäumt, hat er nur noch die Möglichkeit der Beschwerde gegen einen Anwendungsakt. Das Bundesgericht kann formell nur noch den Anwendungsakt aufheben, nicht aber den rechtswidrigen Erlass⁴⁰.

Ein weiterer problematischer Entscheid findet sich im Kanton Solothurn, wo die Kantonale Rekurskommission die Funktion des obersten Steuergerichts des Kantons ausübt. Im Jahre 1985⁴¹ entschied die Kantonale Rekurskommission, dass das solothurnische Steuergesetz in den für die Familienbesteuerung massgebenden Bestimmungen insofern Art. 4 Abs. 1 BV verletze, als das verheiratete Paar einer wesentlich höheren Steuerbelastung im Vergleich zum Konkubinatspaar unterliege. Die rechtliche Begründung entnahm sie im wesentlichen dem bereits er-

³⁸AGVE 1981 S. 164; ZBl 83 S. 263.

³⁹Vorfrageweise überprüft das Bundesgericht, ob die Rüge gegen den ihm zugrunde liegenden Erlass begründet ist, Marti S. 132.

⁴⁰Marti S. 131 f.

⁴¹Urteil der KRK vom 24. Juni 1985 in der Rekursache St 1984/7; nicht publiziert.

wähnten Bundesgerichtsentscheid bezüglich Ehegattenbesteuerung im Kanton Zürich⁴².

Im Gegensatz zum Bundesgericht, das zugunsten des Gesetzgebers auf die Ausserkraftsetzung der Zürcher Bestimmungen verzichtet hatte, hielt die Solothurner Rekurskommission es nicht für nötig, sich ähnliche Zurückhaltung aufzuerlegen. Sie setzte den vorgeschriebenen Tarif des kantonalen Steuergesetzes ausser Kraft und brachte das System des Vollsplittings zur Anwendung. Ihre Haltung begründete sie folgendermassen:

Art. 4 Abs. 2 BV, der die Gleichberechtigung von Mann und Frau proklamiert, sei von Anfang an als gerichtlich durchsetzbare Norm und nicht als blosser Gesetzgebungsauftrag aufgefasst worden. Umsomehr gelte das hier in Frage stehende Gleichheitsgebot gemäss Art. 4 Abs. 1 BV als unmittelbar anwendbare Norm und nicht als Aufforderung an die kantonalen Gesetzgeber, keine willkürlichen und das Gebot der Gleichbehandlung verletzenden Gesetze zu erlassen⁴³. Es bestehe eine klare bundesgerichtliche Rechtsprechung, die an der Verfassungswidrigkeit kantonalen Normen, die eine Mehrbelastung der Ehepaare gegenüber den Konkubinatspaaren bewirken, keine Zweifel offen lasse⁴⁴. Im vorliegenden Fall seien keine Gründe für eine Rückweisung an die Steuerkommission ersichtlich. Es sei im Gegenteil notwendig, dass die Kantonale Rekurskommission die durch das Urteil des Bundesgerichts vom 13. April 1984 entstandene Rechtsunsicherheit durch einen materiellen, die Besteuerung der Ehegatten betreffenden Entscheid beseitige⁴⁵. Da eine dem Gebot der Gleichbehandlung im Sinne von

⁴²BGE 110 Ia 7 = StR 39 S. 443 = ASA 53 S. 365.

⁴³Urteil der KRK vom 24. Juni 1985, S. 12.

⁴⁴Urteil der KRK vom 24. Juni 1985, S. 13.

⁴⁵Urteil der KRK vom 24. Juni 1985, S. 14.

Art. 4 BV entsprechende Besteuerung der Ehegatten bei richtiger Betrachtungsweise nur durch das Vollsplitting ermöglicht werde und die Wahl eines Teilsplitting bei der eindeutigen Sprache des Bundesgerichts nur eine staatsrechtliche Beschwerde und deren mit Sicherheit voraussehbare Gutheissung zur Folge hätte, sei der Rekurs durch Anwendung des Vollsplittingsverfahrens gutzuheissen⁴⁶.

Die Problematik des Urteils liegt nicht so sehr in der Ausübung der akzessorischen Normenkontrolle, sondern in der Handlung des Richters als Gesetzgeber. Die Kantonale Rekurskommission leitet aus den Präjudizien des Bundesgerichtes gleichermassen einen richterlichen Gesetzgebungsauftrag ab. Die Problematik der richterlichen Lückenfüllung steht in engem Zusammenhang mit der akzessorischen Normenkontrolle beziehungsweise ist direkter Ausfluss deren Ausgestaltung.

Werden im Rahmen der akzessorischen Normenkontrolle Gesetzesbestimmungen ausser Kraft gesetzt, stellt sich immer wieder die Frage, inwieweit die überprüfende Behörde selbst die entstandene Gesetzeslücke schliessen soll.

In Zusammenhang mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts führt Haefliger am Beispiel der Ueberprüfung eines kantonalen Steuergesetzes und der damit verbundenen Aufhebung der die Progression für die Einkommenssteuer bestimmenden Vorschrift aus: "... so besteht bei Aufhebung der Vorschrift eine Lücke. Ohne Vorschrift über die Progression wird die Einkommenssteuer gar nicht erhoben werden können. Das führt zu einer schwierigen Situation. Eine neue Vorschrift kann nicht über Nacht geschaffen werden. Das Bundesgericht kann sie nicht selber erlassen; es kann höchstens in der Begründung seines Urteils aufzeigen, wie eine der Verfassung entsprechende Ordnung aus-

⁴⁶Urteil der KRK vom 24. Juni 1985, S. 19.

sehen könnte"⁴⁷.

Der vorerwähnte Solothurner Entscheid der Kantonalen Rekurskommission⁴⁸ war Anlass für ein Gutachten über die verfassungsmässige Ehegattenbesteuerung und die Grenzen der Kognitionsbefugnisse der Kantonalen Rekurskommission im Rahmen der Ueberprüfung kantonaler Normen. Beauftragter Gutachter war Prof. Dr. iur. F. Zuppinger.

In diesem Gutachten spricht sich Zuppinger für eine zurückhaltende Wahrnehmung der Normenkontrolle durch die kantonalen Gerichte in dem Sinne aus, dass es der Kantonalen Rekurskommission zuzumuten gewesen wäre, die Verfassungswidrigkeit der in Frage stehenden Bestimmungen zu verneinen "mit der gleichzeitigen Empfehlung an die zuständige Behörde, auf dem Wege der Gesetzgebung für eine Aenderung der Steuerbelastung besorgt zu sein ... Damit hätte die Rekurskommission jedenfalls die Zurückhaltung geübt, die sie im Rahmen der akzessorischen Normenkontrolle hätte üben können"⁴⁹.

Das kritisierte Gerichtsurteil stellt auf dem Wege der richterlichen Lückenfüllung allgemeingültige Regeln von Gesetzesrang auf. In Lehre und Rechtsprechung wird zwischen "echten" und "unechten" Gesetzeslücken unterschieden, wobei Einigkeit darüber herrscht, dass die echten Gesetzeslücken vom rechtsprechenden Organ auszufüllen sind: "Echte Lücken liegen nur dann vor, wenn die Frage, über welche die Gesetzgebung keine Vorschrift enthält, unbedingt beantwortet werden muss, um das Gesetz überhaupt anwenden zu können. Diese Lücken müs-

⁴⁷Haeffliger, Alle Schweizer, S. 254.

⁴⁸Urteil der KRK vom 24. Juni 1985; vgl. vorn § 2 I.B.

⁴⁹Zuppinger, Gutachten, S. 24. Häfelin verlangt zusätzlich, dass der Richter bei seinen Hinweisen an rechtsetzende Behörden eine gewisse Zurückhaltung zu wahren habe; Häfelin S. 259.

sen geschlossen werden"⁵⁰. Eine Norm, die lediglich zu einem sachlich unbefriedigenden Ergebnis führt, ohne welche das Gesetz aber ohne weiteres anwendbar bleibt, wird allgemein als "unechte Gesetzeslücke" bezeichnet, deren Ausfüllung dem Richter versagt ist⁵¹.

Die neuere Praxis weist weitergehende Tendenzen auf. Im Rahmen des sachlich Gebotenen soll eine echte Lücke angenommen werden, um dem Rechtsanwender die Möglichkeit zu geben, eine der Sache gerecht werdende Gesetzesbestimmung zu erlassen. Bereits in BGE 72 I 310 ist der rechtsanwendenden Behörde die Möglichkeit eröffnet worden, auch bei der Anwendung von Steuergesetzen über den Wortlaut einer gesetzlichen Bestimmung hinaus zu gehen: "Im übrigen ist es auch im Steuerrecht zulässig, die Anwendung einer Gesetzesbestimmung unter Berücksichtigung des vom Gesetzgeber verfolgten Zweckes weiter auszudehnen, als der Wortlaut zunächst erkennen lässt"⁵². Wo das Gesetz die Steuerpflicht an bestimmt umschriebene formale Tatbestände knüpft, kann diese weitergehende Auslegung der gesetzlichen Bestimmung selbstverständlich nicht Platz greifen. Genauso wenig liegt eine echte Lücke vor, wenn Besteuerungstatbestände im Gesetz fehlen⁵³.

Locher betrachtet das Schliessen einer unechten Lücke nur als zulässig, "wenn die Voraussetzung eines Rechtsmissbrauchs gegeben ist"⁵⁴.

⁵⁰Höhn S. 75.

⁵¹Imboden/Rhinow I, Nr. 23 B I.

⁵²Praxis bestätigt in BGE 76 I 210; 103 Ia 468.

⁵³BGE 84 I 94: "Indessen liegt darin, dass ein Steuergesetz gewisse Tatbestände, die Anlass zur Besteuerung geben können, nicht erwähnt, keine Lücke, die durch eine Vollzugsverordnung ausgefüllt werden könnte". Vgl. auch 94 I 310; RB 1978 Nr. 47.

⁵⁴Locher S. 151.

Aus diesen Ausführungen ergibt sich, dass die Frage, ob eine unechte Lücke vorliegt, die es zu schliessen gilt, zu grossen Abgrenzungsschwierigkeiten führen wird. Schon die Frage, ob eine echte oder unechte Gesetzeslücke vorliegt, lässt sich nicht immer zweifelsfrei beantworten.

Bei Schliessung einer Gesetzeslücke durch den Richter ist des weitern zu beantworten, ob er einen direkten Rückgriff auf die Verfassung nehmen darf oder im Gesetz selbst anknüpfen muss. Zuppinger verweist auf verschiedene Autoren mit kontroversen Meinungen zu diesem Problem⁵⁵. In Berücksichtigung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kommt er zum Schluss, dass eine kantonale Behörde, welche eine akzessorische Normenkontrolle vornimmt, sich generell auf die Feststellung der Verfassungswidrigkeit beschränken und in Beachtung der bundesgerichtlichen Zurückhaltung nicht den Gesetzgeber ersetzen solle⁵⁶. Er erachtet es als unmöglich, allgemein gültige Kriterien aufzustellen, "inwieweit der Richter die als verfassungswidrig erkannte kantonale Vorschrift durch eine verfassungsmässige Lösung ersetzen darf... Es ist vielmehr auf die Verhältnisse des Einzelfalles abzustellen. Die Antwort hängt von der Tragweite und Schwere der als verfassungswidrig aufgehobenen Bestimmung ab. Stehen Bestimmungen zur Diskussion, welche die Steuersubjektqualität, das Steuerobjekt oder gar die Steuerbelastung sowie die Steuerstrafen betreffen, die alle zu den tragenden Grundsätzen des Steuerrechts gehören und in qualifizierter Weise in die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen ein-

⁵⁵Höhn, Auer und Schiesser bejahen den direkten Rückgriff auf die Verfassung, empfehlen aber den kantonalen Gerichten Zurückhaltung; Höhn, Verfassungsrechtsprechung, S. 280; Auer S. 282; Schiesser S. 140. Häfelin spricht sich gegen diese Meinung aus: die verfassungskonforme Auslegung dürfe nicht zur Normkorrektur führen; Häfelin S. 251 f.

⁵⁶Zuppinger, Gutachten, S. 31; unter Verweis auf BGE 102 Ia 287 f., 105 Ib 62 und 110 Ia 7.

greifen, so kann die Lückenschliessung nur durch den Gesetzgeber erfolgen. Geht es indessen um z.B. steuertechnische Verfahrensprobleme, um Normen, die nicht von allgemeiner Bedeutung sind, sondern Einzelheiten regeln, so schiene mir die Lückenschliessung durch den Richter zulässig zu sein"⁵⁷. Bezüglich des umstrittenen Solothurner Entscheides erachtet Zuppinger es als eindeutig, dass die als verfassungswidrig beurteilte Tarifvorschrift nur vom Gesetzgeber ersetzt werden könne⁵⁸.

Aus diesen Ausführungen ergibt sich, wie schwierig es ist, die Verfassungsrechtsprechung nach allgemein gültigen Kriterien zu regeln. Eine divergierende Verfassungsrechtsprechung ist als äusserst stossend zu bezeichnen, denn für alle Kantone gilt die Bundesverfassung als höchste Rechtsordnung und Richtschnur. Deshalb sind bundesgerichtliche Präjudizien bei Ausübung der akzessorischen Normenkontrolle durch die Kantone auf alle Fälle zu berücksichtigen, beziehungsweise ist dem Bundesgericht Gelegenheit zu geben, solche zu schaffen. Die Gefahr eines mangelnden Rechtsschutzes erscheint mir nicht als erheblich, denn sobald ein kantonales Verwaltungsgericht von einer Entscheidung Abstand nimmt, um dem Bundesgericht die Schaffung von Präjudizien zu ermöglichen, dürfte das Bundesgericht seine Kompetenz ohne übertriebene föderative Rücksichtnahme ausüben und dem allgemeinen Rechtsschutzinteresse genügen.

Zum Problem der richterlichen Lückenfüllung lässt sich zusammenfassend bemerken, dass es in den meisten Fällen dem rechtsprechenden Organ zumutbar sein wird, eine Gesetzesbestimmung zwar als verfassungswidrig zu beurteilen, die Schliessung der Lücke jedoch dem zuständigen Gesetzgeber zu

⁵⁷Zuppinger, Gutachten, S. 31 f.

⁵⁸Zuppinger, Gutachten, S. 33.

werden, "die im Endergebnis einer entschädigungslosen 'Expropriation' von beweglichem und unbeweglichem Vermögen gleichkommen"⁶³.

Nach Auffassung des Bundesgerichts⁶⁴ ist es dem Gemeinwesen verwehrt, den Abgabepflichtigen ihr privates Vermögen durch übermässige Besteuerung zu entziehen. Die der Instituts-garantie zugrunde liegende Vorstellung, wonach die Eigentumsordnung in ihrem Kern gegenüber staatlichen Eingriffen zu schützen sei, verpflichte den Steuergesetzgeber, das Eigentum zu gewährleisten und die bestehenden Vermögen in ihrer Substanz zu erhalten. Nach Auffassung des Bundesgerichts⁶⁵ verletzt eine starke, wenngleich vorübergehende Steuerbelastung, die grob gegen das Gerechtigkeitsdenken verstösst, den Art. 4 BV.

Die Grenze zwischen einer zulässigen steuerlichen Belastung und einem konfiskatorischen Eingriff zu ziehen, ist schwierig. Dabei sind zu berücksichtigen: Steuersatz, Bemessungsgrundlage, Traglast, Kumulation mit anderen Steuerarten, Periodizität des fiskalischen Eingriffs. Nach Imboden ist eine konfiskatorische Besteuerung nicht nur Frage der Quantität, sondern es sind Grad, Mass, Stärke und Tiefe des fiskalisch zu erfassenden Rechtes in Rechnung zu stellen. Je konsolidierter ein Recht ist, desto eher ist die zulässige Höchstgrenze der Besteuerung erreicht⁶⁶. Sicherlich ist nicht der Steuersatz allein massgebend bei der Beantwortung der Frage, ob die Vermögenssubstanz fiskalisch ausgehöhlt wird. Nach Auffassung des Bundesgerichts ist beispielsweise die Abschöpfung eines Pla-

⁶³Zuppinger, ASA 48 S. 457.

⁶⁴BGE 105 Ia 139 ff.

⁶⁵BGE 106 Ia 353.

⁶⁶Imboden, ASA 29 S. 10.

nungsmehrwertes in der Höhe von 60 % keine Verletzung der Eigentumsgarantie⁶⁷. In allgemeiner Weise hat Zuppinger treffend die erlaubte steuerliche Höchstbelastung umschrieben: "Die Steuerbelastung ist so anzusetzen, dass der Leistungswille des einzelnen und die Funktionsfähigkeit der Wirtschaft erhalten bleiben"⁶⁸. In diesem Sinn wird bei Ausarbeitung eines Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes auf die Wahrung der Eigentumsgarantie zu achten sein, wobei nicht nur die einzelne Steuer, sondern auch die Gesamtsteuerlast zur Eigentumsgarantie in Beziehung zu setzen ist⁶⁹.

III. Doppelbesteuerungsverbot

A. Auf interkantonomaler Ebene

Das Verbot der Doppelbesteuerung ist in Art. 46 Abs. 2 BV statuiert. Der Bund hat die Pflicht, die Steuerhoheit der einzelnen Kantone gegeneinander abzugrenzen beziehungsweise einzuschränken und das Doppelbesteuerungsverbot durchzusetzen. Da das in der Bundesverfassung vorgesehene Bundesgesetz nie erlassen wurde, hat das Bundesgericht stellvertretend für den Bundesgesetzgeber den "Schutz vor Doppelbesteuerung als ein verfassungsmässiges Individualrecht aufgrund seiner Praxis sichergestellt"⁷⁰. Die anwendbaren Grundsätze zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sind somit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu entnehmen.

Zukünftig ist mit gesetzlichen Bestimmungen zu rechnen, die die interkantonale Doppelbesteuerung betreffen. Zur Zeit

⁶⁷Vgl. BGE 105 Ia 141 f.

⁶⁸Zuppinger, ASA 48 S. 458.

⁶⁹Vgl. hinten § 5 III.

⁷⁰Zuppinger, Steuerrecht II, S. 135; u.a. BGE 111 Ia 120, 44.

ist ein Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden in Vorbereitung. Gemäss Art. 42quinquies Abs. 2 BV steht dem Bund die Harmonisierungskompetenz im Bereich der direkten Steuern zu und deshalb ist er in diesem Rahmen befugt, Vorschriften zu erlassen, welche den Umfang der Steuerhoheit der Kantone und Gemeinden bestimmen und die Besteuerungsbefugnisse der Kantone gegeneinander abgrenzen⁷¹.

Eine gesetzliche Regelung von Doppelbesteuerungsfragen besteht im Bund heute lediglich hinsichtlich der steuerlichen Stellung der Mitglieder des Bundesrates und des Bundesgerichts sowie des Bundeskanzlers⁷².

Da es im Rahmen dieser Arbeit vor allem darum geht, das Doppelbesteuerungsverbot in seiner Bedeutung für die Erbschafts- und Schenkungssteuern darzustellen, sollen die wesentlichen Grundsätze in diesem Zusammenhang kurz dargestellt werden.

Die Erbschaftssteuerhoheit steht dem Kanton des letzten Wohnsitzes des Erblassers zu⁷³. Diese Steuerhoheit besteht unbeschränkt für das Fahrnisvermögen des Erblassers⁷⁴. Gehören dem Nachlassvermögen Grundstücke an, so ist der Liegenschaftskanton zur Erhebung der diesen Vermögensteil betreffenden Erbschaftssteuer berechtigt⁷⁵. Schenkungen auf den To-

⁷¹Höhn, Interkantonaies Steuerrecht, S. 49.

⁷²Art. 9 Abs. 2 des BG über die politischen und polizeilichen Garantien zugunsten der Eidgenossenschaft vom 26. März 1934; Höhn, Interkantonaies Steuerrecht, S. 49.

⁷³Zuppinger, ASA 42 S. 141; Höhn, Interkantonaies Steuerrecht, S. 226.

⁷⁴Zuppiner, ASA 42 S. 142 unter Verweis auf verschiedene Bundesgerichtsentscheide, darunter BGE 95 I 29.

⁷⁵Zuppinger, ASA 42 S. 142 unter Verweis auf Locher, Praxis, S 7,II, Nr. 1-5; Höhn, Interkantonaies Steuerrecht, S. 231.

desfall werden wie Erbschaften behandelt⁷⁶.

Die Schenkungssteuerhoheit für Schenkungen unter Lebenden fällt für bewegliches Vermögen dem Kanton zur Besteuerung zu, in dem der Schenkgeber im Zeitpunkt der Schenkung seinen Wohnsitz hat⁷⁷. Geht ein Grundstück infolge einer Schenkung über, so liegt die Steuerhoheit für diesen Vermögensbestandteil beim Liegenschaftenkanton⁷⁸.

Ist ein Nachlass mit Schulden belastet, so werden sie anteilmässig auf die Aktiven in den verschiedenen Kantonen verteilt. Im interkantonalen Verhältnis findet immer eine quotenmässige Ausscheidung statt⁷⁹. Die objektmässige Ausscheidung ist nicht zulässig⁸⁰.

Da meist nur ein einzelnes Objekt Gegenstand einer Schenkung ist, werden die Passiven allein diesem Objekt zugewiesen. Wird jedoch ein ganzer Vermögenskomplex schenkungsweise übertragen, so müsste ebenfalls die quotenmässige Ausscheidung zum Tragen kommen⁸¹.

Besonders zu erwähnen ist, dass die Betriebsstätte für die Erbschafts- und Schenkungssteuern im interkantonalen Verhältnis keinen Steuerort bildet und die auf ihr lastenden Pas-

⁷⁶Zuppinger, ASA 42 S. 143; Locher, Praxis, § 6, II, Nr. 4; § 6, III, Nr. 1.

⁷⁷Zuppinger, ASA 42 S. 144; Höhn, Interkantonales Steuerrecht, S. 226.

⁷⁸Zuppinger, ASA 42 S. 145.

⁷⁹Zuppinger, Steuerrecht II S. 253 f; Höhn, Interkantonales Steuerrecht, S. 350.

⁸⁰Zuppinger, ASA 42 S. 145.

⁸¹Zuppinger, ASA 42 S. 157; Höhn, Interkantonales Steuerrecht, S. 354.

siven mit den anderen Schulden anteilmässig auf die gesamten Aktiven in den verschiedenen Kantonen verlegt werden⁸².

B. Auf internationaler Ebene

Der Bund hat mit vielen Ländern Staatsverträge zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen. Besteht ein solcher Vertrag, so sind in einem Doppelbesteuerungsfall die danach massgebenden Grundsätze zur Anwendung zu bringen. Besteht kein Staatsvertrag, greifen die vom Bundesgericht für die Besteuerung im internationalen Verhältnis aufgestellten Grundsätze Platz⁸³.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im internationalen Verhältnis hat das Bundesgericht lediglich zwei Regeln aufgestellt, die bei Fehlen eines Staatsvertrages zur Anwendung kommen: Der Steuerpflichtige darf nicht auf eine Weise besteuert werden, die offensichtliche und allgemeine Grundsätze des Völkerrechts verletzt⁸⁴. Ausserdem dürfen Liegenschaften im Ausland durch den Kanton nicht besteuert werden, wenn dadurch tatsächlich eine Doppelbesteuerung eintreten würde⁸⁵.

Die vom Bundesgericht für das interkantonale Verhältnis geltenden Kollisionsnormen sind von der Mehrheit der Kantone

⁸²Zuppinger, ASA 42 S. 140 und 146 f.

⁸³Das Verbot der Doppelbesteuerung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV gilt grundsätzlich nur im interkantonalen Verhältnis. Das Bundesgericht hat jedoch auch für das internationale Verhältnis Regeln aufgestellt.

⁸⁴Zuppinger, Erbschafts- und Schenkungssteuern, S. 450: "Diese Regel stützt sich auf Art. 38 Ziff. 1 des Statutes des Internationalen Gerichtshofes".

⁸⁵Zuppinger, Erbschafts- und Schenkungssteuern, S. 451 mit dortigen Zitaten. Beachtenswert ist, dass es bei Fehlen eines Staatsvertrages und unter Berücksichtigung der beiden aufgezeigten Regeln den Kantonen unbenommen bleibt, die Steuerhoheit auf Steuerobjekte auszudehnen, die ihnen nach

in das kantonale Recht aufgenommen worden⁸⁶.

Somit kommen in allen den Fällen, in denen keine staatsvertraglichen Vereinbarungen vorliegen, die für das interkantonale Verhältnis geltenden Zuteilungs- und Ausscheidungsregeln zur Anwendung, wobei hier wiederum lediglich auf das Doppelbesteuerungsverbot im Zusammenhang mit den Erbschafts- und Schenkungssteuern näher eingetreten wird: Für das bewegliche Vermögen besteht die Erbschaftssteuerpflicht am letzten Wohnsitz des Erblassers und die Schenkungssteuerpflicht am Wohnsitz des Schenkgebers zum Zeitpunkt der Schenkung; bei Grundstücken steht die Steuerhoheit dem Belegenheitsstaat zu⁸⁷. In Staatsverträgen können jedoch grundsätzlich abweichende Bestimmungen getroffen werden.

Ist eine Erbschaft oder Schenkung mit Schulden belastet, so können diese Schulden auf verschiedene Weise berücksichtigt werden. Während im interkantonalen Verhältnis nur die quotenmässige Ausscheidung zur Anwendung kommt⁸⁸, wird im internationalen Verhältnis sowohl quoten- als auch objektmässig ausgeschieden.

Bei Fehlen eines Staatsvertrages sind die Ausscheidungsregeln den kantonalen Steuergesetzen zu entnehmen. Bei Vorliegen eines Staatsvertrages richtet sich die Steuerauscheidung nach den Regeln dieses Abkommens⁸⁹.

interkantonalem Recht nicht zustehen.

⁸⁶Zuppinger, Erbschafts- und Schenkungssteuern, S. 449 mit dortigen Zitaten.

⁸⁷Zuppinger, Erbschafts- und Schenkungssteuern, S. 449 mit dortigen Zitaten.

⁸⁸Vgl. vorn A.

⁸⁹Zuppinger, Erbschafts- und Schenkungssteuern, S. 460 f. mit dortigen Zitaten.

2. Kapitel: Steuerrechtliche Behandlung der durch Nutznießungen oder periodische Leistungen belasteten Erbfälle im zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht

§ 3 Geschichtlicher Rückblick

I. Revisionsbestrebungen betreffend Gesetz über die Erbschaftssteuer vom 20. Februar 1870

Im Jahre 1934 lag dem Kantonsrat ein Gesetz betreffend Revision des Gesetzes über die Erbschaftssteuer vom 20. Februar 1870 vor¹. Seit langem waren bereits Anstrengungen unternommen worden, das bestehende Gesetz im Sinne einer Erhöhung der Einnahmen zu revidieren. Das Volk hatte aber bisher sämtliche Gesetzesvorlagen mit dieser Zielsetzung abgelehnt². Gleichzeitig arbeitete nun eine Kommission an einem Gesetzesentwurf eines neuen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes.

Der Kantonsrat beschloss damals Eintreten auf die Vorlage über die Revision des bestehenden Erbschaftssteuergesetzes, da mit gewissen Änderungen nicht bis zur Vorlage des Gesetzesentwurfes durch die Kommission zugewartet werden durfte. Es ging vor allem darum, eine baldige Budgetdefizitminderung zu erreichen. So kam es noch 1934 zu einer Revision des Erbschaftssteuergesetzes vom 20. Februar 1870³.

¹ProtKR 1932 - 1935 S. 954 ff.

²A 1933 S. 1044.

³Am 8. Juli 1934 Annahme des Gesetzes über die Abänderung des Erbschaftssteuergesetzes vom 20.2.1870 durch das Volk, A 1934 S. 733. Vgl. Huber S. 26 unter Verweis auf Schneider S. 7 f.

II. Entstehung des geltenden Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes

Am 26. Februar 1934 wurde ein Entwurf für ein "Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer" gemäss der Vorlage des Regierungsrates vom 22. Februar 1934 zur Vorberatung und Antragstellung der Kommission für die Billetsteuer überwiesen⁴. Tiefgreifende Aenderungen waren darin die erhebliche Erhöhung der Steueransätze und die Erweiterung des Kreises der pflichtigen.

Der für diese Arbeit relevante § 12 Abs. 2 war folgendermassen formuliert:

"Anfälle und Zuwendungen, die mit einer steuerpflichtigen Nutzniessung, Rente, Pension oder einem Recht auf ähnliche periodische Leistungen belastet sind, unterliegen der Steuer unter Abzug des nach Absatz 1 kapitalisierten Wertes dieser Leistung."⁵

Am 30. November 1934 lag der Antrag der Kommission vor, in welchem sie den vorerwähnten Paragraphen unverändert beliess⁶. Am 25. Februar beschloss der Kantonsrat Eintreten auf die Vorlage der Kommission⁷. In den folgenden Beratungen gab bereits damals der erwähnte § 12 zu Kritik Anlass.

⁴A 1934 S. 573.

⁵§ 12 Abs. 1 lautete folgendermassen:

"Für Nutzniessungen, Renten, Pensionen oder Rechte auf ähnliche periodische Leistungen ist der Steuerwert durch Kapitalisierung der Jahresleistung zum durchschnittlich geltenden Zinssatz und nach dem Lebensalter des Berechtigten festzustellen."

Vgl. A 1934 S. 225.

⁶A 1935 S. 37.

⁷A 1935 S. 720.

Aus seinem Wortlaut ging hervor, dass der Abzug des kapitalisierten Wertes der Nutzniessung am nutzniessungsbelasteten Erbanteil nicht gewährt würde, wenn der Nutzniesser steuerfrei war. Die Kritiker sahen darin eine Verletzung des Grundsatzes, wonach die Steuer immer vom Empfänger des Erbschaftsgutes geschuldet sei, mit anderen Worten, dass derjenige steuerpflichtig sei, der die Zuwendung wirklich erhält. Folgerichtig hätte also der Wert der Nutzniessung im Falle des steuerbefreiten Nutzniessers vorerst nicht besteuert werden dürfen, sondern erst nach dessen Ableben, denn erst zu diesem Zeitpunkt würde der Erbe in den Genuss des ganzen Erbes kommen⁸.

Die Kritiker gaben damals weiterhin zu bedenken, dass im Falle eines jungen Nutzniessungsberechtigten es dazu kommen könnte, dass der kapitalisierte Barwert der Nutzniessung schliesslich mehr betragen würde, als der Steuerwert des Nutzniessungsvermögens. Bei Steuerpflicht des Nutzniessers wäre dieser schlechter gestellt als der Eigentümer. Sie schlugen daher vor, die Berechnung des kapitalisierten Wertes nach dem Lebensalter und der Lebenserwartung des Nutzniessers einzuführen⁹.

Die Kommission war von der Zielsetzung ausgegangen, die ganze Steuerveranlagung in einem Zug zu machen. Sie begründete dieses Vorgehen damit, dass der Erbe Eigentümer auch des nutzniessungsbelasteten Erbanteiles sei. Der Nutzniesser habe das Kapital wieder abzugeben, sobald die Voraussetzungen dafür erfüllt seien. Das Kapital solle im Moment, wo es anfalle, erfasst werden, und nicht zu einem späteren Zeitpunkt¹⁰. Bei einem zweigeteilten Verfahren hätten ausserdem komplizierte

⁸ProtKR 1935 - 1939 S. 233 ff. Vgl. dazu auch Schlegel S. 19.

⁹ProtKR 1935 - 1939 S. 28 ff.

¹⁰ProtKR 1935 - 1939 S. 233 ff.

Sicherungsmassnahmen vorgesehen werden müssen, da vom Todestag des Erblassers bis zum Erhalt des belasteten Erbanteiles durch den Erben Jahrzehnte vergehen können.

In den langwierigen Beratungen wurden verschiedene Vorschläge der Kritiker berücksichtigt¹¹. In der Frage der steuerrechtlichen Behandlung von mit Nutzniessungen oder ähnlichen periodischen Leistungen belasteten Erbanteilen überzeugte jedoch die Kommission den Kantonsrat. Der endgültige Gesetzesvorschlag lautete wie folgt:

"§ 3. Ist eine Erbschaft, ein Anfall oder eine Zuwendung mit einer Leistung zugunsten eines Dritten belastet, so wird der Wert dieser Belastung an der Erbschaft oder am Anteil des Beschwerten abgezogen und, wenn sie steuerpflichtig ist, beim Empfänger besteuert.

Ist jedoch der Empfänger steuerfrei, so wird der Abzug gemäss Absatz 1 nicht gemacht, wenn die Belastung in einer Nutzniessung oder einem Recht auf eine ähnliche periodische Leistung besteht, und soweit der Erbe oder Vermächtnisnehmer Eigentümer des belasteten Vermögens bleibt."

Am 16. Dezember 1935 wurde der Regierungsrat mit der Verfassung des Beleuchtenden Berichtes beauftragt¹². Darin vertrat er die vorgeschlagene Regelung des § 3 ESchG mit dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Steuerveranlagung und dem

¹¹So bestimmt der heutige § 15 ESchG, dass der Kapitalwert von Nutzniessungen und ähnlichen Rechten auf periodische Leistungen unter Berücksichtigung des Lebensalters des Berechtigten ermittelt wird. Dieser Wert darf keinesfalls 3/4 des Verkehrswertes der belasteten Vermögenssubstanz übersteigen. Sofern der künftige Wert unbestimmt oder unsicher ist, wird eine Würdigung der Verhältnisse nach billigem Ermessen zugelassen.

¹²A 1936 S. 259.

Grundsatz der Wahrung der einmaligen vollen Besteuerung von
Zuwendungen¹³.

Der Regierungsrat ordnete eine Volksabstimmung am 26. April 1936 an, in welcher sich das Volk für das vorgeschlagene "Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer" aussprach¹⁴.

¹³A 1936 S. 187.

¹⁴A 1936 S. 145 und 366; das Gesetz wurde mit 66'668 gegen 61'781 Stimmen angenommen.

§ 4 Revisionsbestrebungen

I. Gesetzliche Regelung

Einleitend sei kurz die steuerliche Behandlung der zugunsten eines Dritten belasteten Erbschaften im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz dargestellt.

Gemäss § 3 Abs. 1 ESchG wird eine Erbschaft, ein Anfall oder eine Zuwendung, die zugunsten eines Dritten belastet ist, zu einem um den Wert dieser Belastung verringerten Wert besteuert. Ist jedoch der begünstigte Dritte steuerfrei, so wird gemäss § 3 Abs. 2 ESchG dem belasteten Erben dieser Abzug gemäss Absatz 1 nicht mehr zugestanden.

Der Wert der Leistungen zugunsten des Dritten bestimmt sich gemäss § 15 Abs. 1 ESchG durch Kapitalisierung der Jahresleistung zu dem im Zeitpunkt des Erbanfalles geltenden Zinssatz für Obligationen der Zürcher Kantonalbank und nach dem Lebensalter des Berechtigten. Mit empirisch gefundenen Lebenserwartungsziffern kann die Dauer der Leistung theoretisch errechnet werden. Die Praxis hat dafür Hilfstabellen geschaffen. § 15 Abs. 3 ESchG sieht allerdings einen Höchstwert einer kapitalisierten Nutzniessung vor: Dieser darf keinesfalls drei Viertel des Verkehrswertes der bezüglichen Vermögenssubstanz übersteigen.

In § 26 Abs. 1 ESchG wird bestimmt, dass die Steuer des Nutzniessers und die nach § 3 Abs. 1 für die Vermögenssubstanz zu bezahlende Steuer für den Eigentümer vom Nutzniesser aus dem Nutzniessungsvermögen zu entrichten ist. Gemäss § 26 Abs. 2 ESchG haften die Erben für die Erbschaftssteuer solidarisch, jedoch lediglich bis zum Betrag ihrer nicht mit Nutzniessung belasteten Bereicherung auf dem Vermögensanfall.

II. Rechtsprechung des zürcherischen Verwaltungsgerichtes

A. Verfassungswidrigkeit von § 3 Abs. 2 ESchG

Mit den Entscheiden vom 20. März 1979¹ und 26. März 1979² beurteilte das Verwaltungsgericht den § 3 Abs. 2 ESchG, d.h. den Verzicht auf einen Abzug des Nutzniessungswertes am Erbteil des Beschwernten bei Steuerfreiheit des Nutzniessers, als gegen Art. 4 BV verstossend und somit als nicht anwendbar. Diese Rechtsprechung wurde mit Entscheiden vom 5. September 1980³ und 6. April 1982⁴ bestätigt.

Bis anhin hatte das Verwaltungsgericht nie über die Verfassungsmässigkeit nach Art. 4 BV des § 3 Abs. 2 ESchG geurteilt. Noch im Jahre 1978 war er als geltendes Recht vorausgesetzt worden⁵. Lediglich zu seinem Geltungsbereich hatte sich die Oberrekurskommission im Jahre 1948 geäussert⁶.

¹VGr 20.3.1979, SR 32/1978.

²VGr 26.3.1979, SR 5/1978;
vgl. beide in RB 1979 Nr. 70 = ZBl 80, 362 = ZR 78 Nr. 44.

³VGr 5.9.1980, SR 13/1980 = RB 1980 Nr. 79.

⁴VGr 6.4.1982, SR 58/1981 = RB 1982 Nr. 118 = ZBl 83 S. 270 = ZR 81 Nr. 86.

⁵Vgl. VGr 21.7.1978, SR 57/1977.

⁶RB 1948 Nr. 70.

B. Erwägungen des kantonalen Verwaltungsgerichtes

1. § 3 Abs. 2 ESchG bildet kein Gewohnheitsrecht

Da § 3 Abs. 2 ESchG jahrzehntelang unangefochten angewendet worden war, stellte sich vorerst die Frage, ob sich daraus ein Gewohnheitsrecht gebildet habe, welches einer eventuellen Verfassungswidrigkeit der Gesetzesbestimmung entgegenstehen würde.

Gegen den Wortlaut der Verfassung kann kein Gewohnheitsrecht entstehen, zumal es hier sicherlich keine Gesetzeslücke zu füllen gilt⁷.

Somit kam das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass § 3 Abs. 2 ESchG kein Gewohnheitsrecht darstelle und grundsätzlich die Verfassungskonformität dieser Bestimmung überprüft werden könne.

2. Fehlen des Erbschaftssteuerobjektes

Die Erbschaftssteuer knüpft an den Rechtsübergang vom Erblasser auf den Erben an. Sie ist eine Rechtsverkehrssteuer oder Rechtsübertragungssteuer; der Rechtsübergang ist Steuerobjekt⁸. Hierin sieht das Verwaltungsgericht einen Grund gegen die Anwendbarkeit von § 3 Abs. 2 ESchG.

⁷Imboden/Rhinow I, Nr. 7 B III: "Für die Bildung von Gewohnheitsrecht ist grundsätzlich nur dort Raum, wo das geschriebene Recht eine 'auszufüllende Lücke' aufweist."

⁸RB 1959 Nr. 80.

2.1. Veranlagung gemäss § 3 Abs. 1 ESchG

Ist der Nutzniessungsbedachte steuerpflichtig, so bezahlt er für den Wert der Nutzniessung eine Erbschaftssteuer. Für den Anfall des belasteten Erbteiles schuldet der eigentliche Erbe ebenfalls die Erbschaftssteuer, jedoch für den um den Nutzniessungswert verminderten Betrag.

Stirbt der Nutzniesser, so kommt der Erbe in den Genuss der ganzen, nun unbelasteten Erbschaft. Diese Vermögensverschiebung ist aber kein Rechtsübertragungsvorgang und wird steuerrechtlich auch nicht als ein solcher behandelt. Das Schweizerische Zivilgesetzbuch folgt ganz dem Grundsatz der Universalsukzession, d.h. der Erbe tritt uno actu in die Gesamtheit der Vermögensverhältnisse des Erblassers ein⁹. Der Nutzniesser darf lediglich gebrauchen und geniessen, niemals aber verfügen, weder rechtlich noch tatsächlich¹⁰. Da nie ein Eigentumserwerb seitens des Nutzniessers stattgefunden hat und der Erbe immer Eigentümer war¹¹, führt der Tod des Nutzniessers nicht zu einem erneuten Erbanfall, welcher wiederum der Besteuerung durch das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz unterliegen würde; vielmehr bleibt es bei der ursprünglichen Veranlagung und somit bei der ursprünglichen Bewertung des belasteten Erbteiles¹².

⁹Tuor/Schnyder S. 326.

¹⁰Tuor/Schnyder S. 618.

¹¹Zuppinger/Höhn, StR 16 S. 502 f.

¹²RB 1967 Nr. 42.

2.2. Veranlagung gemäss § 3 Abs. 2 ESchG

Bei Steuerfreiheit des Nutzniessers bestimmt das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, dass dem Erben (= Erbe der nuda proprietas) kein Abzug mehr in Höhe des Wertes der Nutzniessung von seinem belasteten Erbteil zu gestatten sei. Der Erbe bezahlt somit dieselbe Steuer wie für einen unbelasteten Erbanteil.

Diese Lösung erachtet das Verwaltungsgericht schon aus Gründen des fehlenden Steuerojektes als unhaltbar: Ob ein steuerpflichtiger Nutzniesser sterbel¹³ oder ein Nutzniesser steuerbefreit sei¹⁴, stelle beide Male keinen Erbanfall dar und könne somit auch im zweiten Fall nicht von der Erbschaftsteuer erfasst werden¹⁵.

Das Verwaltungsgericht vermennt hier m.E. die Begriffe "Steuerobjekt" und "Bemessungsgrundlage". Mit § 3 Abs. 2 ESchG wird nicht der ganze Erbanfall wegen eines "erneuten" Erbanfalles besteuert, sondern ein und derselbe Erbanfall wird unter Beizug einer anderen Bemessungsgrundlage besteuert.

Als Erhärtung seines Standpunktes zitiert das Verwaltungsgericht einen früheren Entscheid, nämlich RB 1967 Nr. 42, wonach der Wert der geschenkten Nutzniessung gemäss § 3 Abs. 1 ESchG auch dann vom Erbanteil in Abzug zu bringen sei, wenn bei der Veranlagung feststehe, dass der Nutzniesser vorzeitig, d.h. vor Erreichen seiner statistischen Lebenserwartung, gestorben sei und somit der Erbe sofort in den Genuss einer unbelasteten Erbschaft komme.

¹³ Besteuerung gemäss § 3 Abs. 1 ESchG.

¹⁴ Besteuerung gemäss § 3 Abs. 2 ESchG.

¹⁵ VGr 20.3.1979, SR 32/1978, S. 9; VGr 26.3.1979, SR 5/1978, S. 15.

Das Verwaltungsgericht übersieht hier, dass die Steuerpflicht des Nutzniessers durch dessen Vorversterben nicht beeinträchtigt wird, sondern dass der geschuldete Erbschaftssteuerbetrag dem Fiskus aus dem Nutzniessungsvermögen zukommt. Die Erbschaftssteuerveranlagung erfolgt gemäss Gesetz aufgrund der Verhältnisse bei Tod des Erblassers. Gemäss § 13 ESchG ist bei Erbanfällen für den Umfang der Steuerpflicht der Zeitpunkt der Eröffnung des Erbgesetzes massgebend.

2.3. Steuerobjekt in § 3 Abs. 2 ESchG

§ 3 Abs. 2 ESchG aus Gründen des fehlenden Steuerobjektes ausser Kraft zu setzen, entbehrt m.E. jeglicher Grundlage. Aus den Ausführungen zum Begriff des Steuerobjektes ist ersichtlich, dass der Rechtsverkehrsvorgang der Rechtsübertragung auf den Erben an und für sich Steuerobjekt ist. Das Steuerobjekt ist somit wie in Abs. 1 der Erbanfall, es wird lediglich eine andere Bemessungsgrundlage in Anspruch genommen. In diesem Zusammenhang ist auf ein weiteres Argument des Verwaltungsgerichtes einzugehen.

3. Minderwert eines belasteten Erbteiles

Das Verwaltungsgericht führt in Anlehnung an RB 1966 Nr. 64 weiter aus, dass die den Erben zukommenden Vermögensanfälle mit ihrem reinen Wert steuerbar seien, und dass dieser Grundsatz in § 3 Abs. 2 ESchG nicht berücksichtigt werde¹⁶.

Er bleibe jedoch durch die alleinige Anwendung von § 3 Abs. 1 ESchG gewahrt, da dem durch die Belastung des Erbanfalles mit einer Nutzniessung oder einer anderen periodischen Leistung entstandenen Minderwert des Erbanfalles durch einen angemessenen Abzug Rechnung getragen werde.

¹⁶VGr 20.3.1979, SR 32/1978, S. 8.

Es stellt sich hier tatsächlich die Frage, ob die gesetzliche Bestimmung des § 3 Abs. 2 ESchG dem Grundsatz der Verkehrswertbesteuerung gerecht wird. Es ist auf der einen Seite unbestritten, dass der Wert eines nutzniessungsbelasteten Erbanfalles nicht dem Wert eines unbelasteten Erbanfalles gleichzusetzen ist¹⁷. Da auf der anderen Seite der Wert des Erbanfalles nicht mit dem Steuerobjekt gleichzusetzen ist, sondern Bemessungsgrundlage darstellt - wie RB 1966 Nr. 64 ebenfalls feststellt -, kann man der umstrittenen Bestimmung höchstens vorwerfen, sie bringe eine andere Bemessungsgrundlage zur Anwendung. Ausserdem ist bereits der Grundsatz der Wahrung der einmaligen vollen Besteuerung von Zuwendungen erwähnt worden¹⁸. § 3 Abs. 2 ESchG garantiert, dass gleich grosse Erbanfälle immer durch gleich hohe Steuern belastet werden, unabhängig davon, ob die Nutzniessungsbelastungen zugunsten steuerfreier oder steuerpflichtiger Nutzniesser bestehen. Hierin kann die Wahrung des vorgenannten Grundsatzes und somit die Beachtung des ursprünglichen gesetzgeberischen Willens gesehen werden. Die Kritik des Verwaltungsgerichtes ist indessen nicht von der Hand zu weisen, dass somit dem Minderwert eines Erbanfalles in keiner Weise mehr Rechnung getragen wird. Ob aber dieser Punkt es rechtfertigen kann, dass eine gesetzliche Bestimmung als willkürlich erachtet und ausser Kraft gesetzt wird, ist fraglich, zumal grundsätzliche Erwägungen diese Bestimmung stützen¹⁹.

¹⁷vgl. auch § 6 III.

¹⁸A 1936 S. 187

¹⁹ProtKR 1935-1939 S. 233 ff.

4. Fehlen der sachlichen Begründung

Das Verwaltungsgericht sieht in der unterschiedlichen Besteuerung gemäss § 3 Abs. 1 und Abs. 2 ESchG eine rechtliche Unterscheidung, für welche in den zu regelnden tatsächlichen Verhältnissen jeder sachliche, vernünftige Grund fehle. Das Bundesgericht hat solche gesetzgeberischen Erlasse als gegen Art. 4 BV verstossend erklärt²⁰.

Wie die vorangegangenen Ausführungen zeigen, kann nicht einfach davon ausgegangen werden, dass für die Bestimmung von § 3 Abs. 2 ESchG jeglicher sachliche, vernünftige Grund fehlt. Diese gesetzliche Bestimmung unterscheidet den steuerbefreiten vom steuerpflichtigen Nutzniesser, besteuert aber letztlich jeden belasteten Erbanfall gleichermassen.

Ausserdem ist in Betracht zu ziehen, dass das Bundesgericht selten das Vorliegen von ernsthaften Gründen für vom Gesetzgeber getroffene Unterscheidungen verneint hat²¹.

5. Gutachten

Mit den Verwaltungsgerichtsentscheiden vom 20. und 26. März 1979 wurde der Absatz 2 des § 3 ESchG ausser Kraft gesetzt. Obwohl die Finanzdirektion grundsätzlich an den Entscheid des Verwaltungsgerichtes gebunden ist, hielt sie bis 1980 an ihrer bisherigen Praxis fest. Es sollte ein weiterer Entscheid provoziert werden in der Hoffnung, das Verwaltungsgericht komme auf die ursprüngliche Praxis zurück. In einem

20 "Ein gesetzgeberischer Erlass, der sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützt oder rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den tatsächlichen Verhältnissen nicht ersichtlich ist, verletzt den in Art. 4 BV enthaltenen Grundsatz der Rechtsgleichheit"; vgl. BGE 100 Ia 43; vorn § 2 I.

21 BGE 99 Ia 655.

neuen Prozess sollte der Standpunkt der Finanzdirektion durch ein Gutachten gestützt werden.

Am 10. August 1979 erteilte der Regierungsrat deshalb dem Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht der Hochschule St. Gallen den Auftrag, ein Gutachten über die Verfassungsmässigkeit der Besteuerung nutzniessungsbelasteter Erbanfälle gemäss § 3 Abs. 2 ESchG zu erstellen. Prof. Dr. Ernst Höhn bearbeitete diesen Auftrag federführend. Dieses Gutachten bildete eine wichtige Grundlage für die spätere Ausarbeitung einer Gesetzesvorlage.

5.1. Erbschaften an den Ehegatten und die Nachkommen

Höhn untersucht vorerst die steuerrechtliche Behandlung von Erbschaften an den Ehegatten und die Nachkommen, ausgehend von der Tatsache, dass es sich in der Praxis bei den gemäss § 7 ESchG steuerbefreiten Personen am häufigsten um den überlebenden Ehegatten handelt²².

Er geht von der zivilrechtlichen Regelung des Art. 462 Abs. 1 ZGB aus, welcher dem überlebenden Ehegatten neben den Nachkommen des Erblassers das Wahlrecht zwischen der Hälfte der Erbschaft zu Nutzniessung und einem Viertel zu Eigentum zugesteht.

Das zürcherische Erbschaftssteuerrecht behandelt diese Varianten steuerlich folgendermassen:

Wählt der Ehegatte den Eigentumsviertel, so wird sein Erbschaftsanteil gemäss § 7 Abs. 1 lit. e ESchG nicht der Erbschaftssteuer unterworfen. Die restlichen 3/4 des Nachlasses

²²Somit kommt § 3 Abs. 2 ESchG vor allem in Zusammenhang mit Erbschaftsanfällen der Nachkommen, die mit einer Nutzniesung für den überlebenden Ehegatten belastet sind, zur Anwendung.

werden bei den Nachkommen besteuert²³.

Höhn begnügt sich nicht damit, den Erbgang bei Tod des erstversterbenden Ehegatten zu untersuchen. Er untersucht die Besteuerung des ganzen Nachlasses. Der Eigentumsviertel des überlebenden Ehegatten geht bei dessen späteren Versterben an die Nachkommen über und wird sodann erstmalig durch die Erbschaftssteuer erfasst, so dass schlussendlich der gesamte ursprüngliche Nachlass einmal der Erbschaftssteuer unterliegt²⁴.

Trifft der Ehegatte die Wahl der Nutzniessungshälfte²⁵, so wird die Hälfte, die den Nachkommen unbelastet zu Eigentum zukommt, durch die Erbschaftssteuer erfasst. Die andere Hälfte, die mit einer Nutzniessung zugunsten des steuerbefreiten Ehegatten belastet ist, wird gemäss § 3 Abs. 2 ESchG ebenfalls bei den Nachkommen mit der Erbschaftssteuer belegt.

Wäre der nutzniessungsberechtigte Ehepartner nicht steuerbefreit, müsste er den Wert in Höhe der kapitalisierten Nutzniessung versteuern²⁶ und der Nachlass würde wiederum vollumfänglich der Erbschaftssteuer unterliegen.

Zurückkommend auf den Fall des steuerbefreiten Ehegatten als Nutzniesser ist festzustellen, dass das Gesetz für diesen Fall eine Regelung getroffen hat, die es erlaubt, trotzdem den ganzen Nachlass zu besteuern. Das Gesetz bestimmt in § 3 Abs. 2 ein "Ersatzsteuersubjekt", d.h. der Erbe des nutzniessungsbelasteten Erbanteiles hat die Steuer des Nutzniessers zu übernehmen.

²³Unter der Annahme, dass der restliche Nachlass gesamthaft an die Nachkommen geht; vgl. Höhn, Gutachten S. 53.

²⁴Aufgrund der Progression und des Steuerfreibetrages ergeben sich allerdings etwas andere Beträge je nachdem, ob der ganze Nachlass in einer Etappe oder in 2 Etappen erfasst wird.

²⁵vgl. Höhn, Gutachten S. 54.

²⁶vgl. § 3 Abs. 1 i.V.m. 15 Abs. 1 ESchG.

Höhn erachtet diese Regelung als begründet. Ihm erscheint es wesentlich, dass auch bei der Nutzniessungsvariante der gesamte Nachlass besteuert wird. Ausserdem wahre diese Regelung die Neutralität des Erbschaftssteuerrechtes gegenüber den erbrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten²⁷. Mit dieser Aussage nimmt der Verfasser Bezug auf die vom Verwaltungsgericht provozierte Praxisänderung, wonach Abs. 2 des § 3 ESchG ausser Kraft gesetzt wurde. Die steuerrechtliche Behandlung eines nutzniessungsbelasteten Erbanteiles sieht heute bei Steuerfreiheit des Nutzniessers folgendermassen aus:

Gemäss § 3 Abs. 1 ESchG steht dem Erben der bereits erwähnte Abzug in Höhe des kapitalisierten Nutzniessungswertes (§ 15 Abs. 1 ESchG) zu. Da der Nutzniessungsberechtigte steuerfrei ist, entfällt dieses Steuersubstrat. Mit anderen Worten wird der Nachlass nicht mehr vollständig besteuert. Die Erben werden bei Wahl des Eigentumsviertels steuerrechtlich benachteiligt.

Sicherlich kann sich mancher Steuerpflichtige durch diese Ueberlegungen veranlasst sehen, seine Erbschaftsangelegenheiten nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten zu regeln und die Nutzniessungsvariante zu wählen. Höhn sieht in dieser Folge der Verwaltungsgerichtsentscheide einen unerwünschten Eingriff in die erbrechtliche Gestaltungsmöglichkeit nach Art. 462 Abs. 1 ZGB²⁸.

²⁷Höhn, Gutachten S. 56.

²⁸Höhn, Gutachten S. 54.

5.2. Ungleichbehandlung der Eigentümer

Höhn beurteilt die durch die Verwaltungsgerichtsentscheide geschaffene Rechtslage als eine unterschiedliche Behandlung der Eigentümer, je nachdem, ob der Nutzniesser steuerpflichtig oder steuerfrei ist: "Sofern der Nutzniesser steuerpflichtig ist, kann der Eigentümer den Wert der Nutzniessung für die Berechnung seiner Steuer in Abzug bringen, muss aber anderseits gemäss § 26 Abs. 1 ESchG die auf dem Wert der Nutzniessung erhobene Steuer des Nutzniessers tragen. Ist dagegen der Nutzniesser steuerfrei, so ist gemäss den Verwaltungsgerichtsentscheiden der Abzug ebenfalls vorzunehmen, hingegen entfällt die Steuertraglast des Eigentümers für eine Steuer des Nutzniessers"²⁹. Er bezeichnet die aufgrund der Entscheide geschaffene Situation als bedenklich. Dem Verwaltungsgericht sei nochmals Gelegenheit zu geben, das Problem zu überdenken und dem § 3 Abs. 2 ESchG wieder Geltung zu verschaffen³⁰.

6. § 3 Abs. 2 ESchG im System des Gesetzes

Da die Finanzdirektion durch weitere Anwendung des § 3 Abs. 2 ESchG einen weiteren Entscheid³¹ provozierte, hatte das Verwaltungsgericht vorrangig die Frage der Voraussetzungen für eine Praxisänderung zu prüfen.

Eine Praxisänderung kann sich aufdrängen, wenn sie gemäss dem Grundsatz von Treu und Glauben, im Interesse der Rechtssicherheit oder wegen ernsthaften, sachlichen Gründen als unumgänglich erscheint³².

²⁹Höhn, Gutachten S. 66.

³⁰Höhn, Gutachten S. 68.

³¹VGr 5.9.1980, SR 13/1980 = RB 1980 Nr. 79.

³²Vgl. Imboden/Rhinow I, Nr. 72 B II.

Hier fällt insbesondere die Voraussetzung des Vorliegens von entscheidenden Gründen in Betracht, denn wie das Verwaltungsgericht in seinem Entscheid feststellt, "hat die Finanzdirektion mit ihrem Gutachter einzig die ungenügende Berücksichtigung von § 3 Abs. 2 ESchG im System des Gesetzes, insbesondere in Zusammenhang mit § 26 Abs. 1 ESchG, gerügt"³³.

In seinem Gutachten vertritt Höhn die Auffassung, dass der steuerpflichtige Nutzniesser die ihm gemäss § 3 Abs. 1 ESchG auferlegte Steuer nicht selbst trage, sondern dass die Steuer des Nutzniessers gemäss § 26 Abs. 1 vom Eigentümer zu lasten des Nutzniessungsvermögens getragen werde³⁴. Somit könne eine Steuerbefreiung des Nutzniessers niemals dem Nutzniesser selbst zugute kommen; denn wer eine Steuer nicht trage, könne auch nicht durch das Mittel der Steuerbefreiung von dieser Steuer entlastet werden³⁵. Ohne die Regelung von § 3 Abs. 2 ESchG käme die Steuerbefreiung des Nutzniessers ausschliesslich dem Eigentümer zugute. Daraus schliesst Höhn, dass § 3 Abs. 2 ESchG dafür Sorge, dass eine Steuerbefreiung des Nutzniessers nicht einer falschen Person, nämlich dem Erben zugute kommen könne. Diese Massnahme betrachtet er als sachlich begründet, da Steuerbefreiung von der subjektiven Steuerpflicht stets im Hinblick auf bestimmte Eigenschaften der betreffenden Person gewährt werde³⁶. Mit anderen Worten verhindere § 3 Abs. 2 ESchG, dass die Steuerbefreiung des Nutzniessers dem Eigentumserben zugute komme.

Das Verwaltungsgericht setzt dem entgegen, dass bei Entrichtung der geschuldeten Steuer aus dem Nutzniessungsvermögen

³³VGr 5.9.1980, SR 13/1980 S. 3.

³⁴Höhn, Gutachten S. 59.

³⁵Höhn, Gutachten S. 60.

³⁶Höhn, Gutachten S. 60.

eben dieses Vermögen geschmälert werde. Der jährliche Ertrag der Nutzniessung verringere sich entsprechend. Erst nach Erlöschen des Nutzniessungsrechtes treffe die Steuerlast infolge der Substanzverminderung des Vermögens auch den Eigentümer³⁷. Da der Nutzniesser in diesem Sinne die Steuer selbst trage, müsse eine Steuerbefreiung auch ihm zugute kommen, was jedoch durch die Anwendung des § 3 Abs. 2 ESchG ausgeschlossen werde. Somit wird das Vorliegen von entscheidenden Gründen, die eine Praxisänderung fordern würden, verneint.

7. Grundsatz der Erbanfallbesteuerung

Wendet man den umstrittenen Absatz 2 des § 3 ESchG nicht an, so wird bei Erlöschen des Nutzniessungsrechtes beim Eigentümer tatsächlich ein entsprechend grösseres Vermögen frei³⁸. Darin sieht das Verwaltungsgericht keinen ungerechtfertigten Vorteil für den Eigentümer. Ein Rechtssatz, wonach der ganze Nachlass voll der Erbschaftssteuer unterworfen werden müsse, bestehe nicht³⁹.

Das Verwaltungsgericht geht hier fälschlicherweise davon aus, dass der Gutachter den Rechtssatz aufstellen wollte, jeder Nachlass sei gleichmässig zu besteuern. Dem würde das Verwaltungsgericht zu Recht widersprechen, denn das zürcherische Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz ist auf dem Prinzip der Erbanfallsteuer aufgebaut und kennt keine Nachlasssteuer.

Höhn hat seine Untersuchungen im Gutachten auf die Erbanfallsteuern beschränkt⁴⁰.

³⁷VGr 5.9.1980, SR 13/1980 S. 5.

³⁸Im Falle des steuerfreien Nutzniessers wird das Nutzniessungsvermögen nicht durch die auf dem Kapitalwert der Nutzniessung erhobene Steuer geschmälert, § 3 Abs. 1 ESchG.

³⁹VGr 5.9.1980, SR 13/1980 S. 6.

⁴⁰Vgl. Höhn, Gutachten, S. 24.

Das Verwaltungsgericht missdeutet seine Ausführungen im Zusammenhang mit der "Beurteilung der gesetzlichen Regelung im Hinblick auf die Nutzniessung des überlebenden Ehegatten"⁴¹. Hier spricht Höhn von der Besteuerung des Nachlasses, selbstverständlich aber im System der Erbanfallsteuern. Er wählt für seine Ausführungen lediglich ein Beispiel, bei dem der gesamte Nachlass nutzniessungsbelastet an die Nachkommen fällt.

Geht man aber vom Beispiel aus, dass nur der Pflichtteil des nutzniessungsbelasteten Nachlasses an die Nachkommen fällt und der darüber hinausgehende Teil an weitere Erben geht, so wird deutlich, dass die Nachkommen lediglich noch Erben eines nutzniessungsbelasteten Erbanteiles sind.

Auf die von Höhn angeführten Beispiele angewandt, ergibt sich folgendes: Der den Nachkommen zukommende Vermögensteil wird gleich besteuert, ungeachtet dessen, ob er ihnen nutzniessungsbelastet im 1. Erbgang zufällt oder, bei Wahl des Eigentumsviertels durch den Ehepartner, vollständig erst anlässlich des zweiten Erbganges.

Der Rechtssatz aber, wonach gleich gelagerte Erbanfälle gleichmässig zu besteuern seien, würde in keinerlei Widerspruch zur Systematik des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes stehen, das ganz dem Grundsatz der Erbanfallsteuer gehorcht.

8. Wille des Gesetzgebers

Ausserdem setzt das Verwaltungsgericht den von Höhn angeführten Rechnungsbeispielen⁴² entgegen, dass die Berücksichtigung des 2. Erbganges nach Wahl des Eigentumsviertels illu-

⁴¹Höhn, Gutachten, S. 48 ff.

⁴²Höhn, Gutachten, S. 53.

sorisch sei, da dieser im Eigenvermögen des zweitversterbenden Ehegatten aufgegangen sei und nicht mehr festgestellt werden könne, ob dieser gewachsen, geschwunden oder überhaupt noch vorhanden sei⁴³.

Diesem Argument kann man sich sicherlich nicht verschliessen, zudem es das Rechnungsbeispiel des Gutachters betreffend Besteuerung des Nachlasses bei Wahl des Eigentumsviertels durch den Ehegatten treffend kritisiert. Jedoch übersieht das Verwaltungsgericht, dass es eigentlich nicht auf die Besteuerung dieses Viertels ankommt, sondern auf den Grundsatz der vollen und einmaligen Besteuerung einer jeden Zuwendung⁴⁴. Bei der Beurteilung eines Gesetzes ist auch der Wille des Gesetzgebers zu berücksichtigen⁴⁵.

Der genannte Grundsatz wird vom Verwaltungsgericht in keiner Weise berücksichtigt beziehungsweise akzeptiert.

Hat nun der überlebende Ehegatte die Wahl des Eigentumsviertels getroffen, so verschmilzt dieser mit seinem Vermögen. Was bei seinem Tod im zweiten Erbgang auf die Nachkommen übergeht, unterliegt wiederum der Erbschaftssteuer, denn die Nachkommen sind die neuen Rechtsnachfolger. Der Grundsatz der einmaligen vollen Besteuerung der Zuwendungen ist anlässlich des 1. Erbganges bereits gewahrt, ungeachtet dessen, ob nun anlässlich des 2. Erbganges der "Eigentumsviertel" noch übergeht oder nicht⁴⁶.

⁴³VGr 5.9.1980, SR 13/1980 S. 6.

⁴⁴A 1936 S. 187.

⁴⁵A 1936 S. 176 ff.

⁴⁶Somit erübrigt sich ein weiterer Einwand des Verwaltungsgerichts gegen die Berechnungsbeispiele des Gutachters: Dem zeitlichen Auseinanderfallen der beiden Erbgänge sei in dem Sinne Rechnung zu tragen, dass die Steuer anlässlich des 2. Erbganges zu Vergleichszwecken auf das Datum der Veranla-

9. Steuerausfälle

In der Rekursantwort führt die Finanzdirektion aus, dass infolge der Nichtanwendung von § 3 Abs. 2 ESchG Steuerausfälle in Höhe von 20 Mio. Franken zu erwarten seien. Ausserdem sei mit vermehrter Wahl der Nutzniessungshälfte durch den überlebenden Ehegatten zu rechnen, was zu weiteren Steuerausfällen führen würde, da die Wahl der Nutzniessungshälfte bei blosser Anwendung von § 3 Abs. 1 ESchG steuerlich günstiger sei⁴⁷.

Gegen dieses Argument wendet sich das Verwaltungsgericht entschieden. Die gesetzliche Verankerung des Wahlrechtes des Ehegatten berechtige ihn, zivilrechtlich die für ihn günstigere Variante zu wählen⁴⁸. Eine Sondervorschrift wie § 3 Abs. 2 ESchG, die den Ehegatten daran hindere, die steuerlich günstigere Variante zu wählen und somit der Vermeidung von Steuerausfällen diene, sei nicht legitim. An dieser Stelle gesteht das Verwaltungsgericht zu, dass eine solche Gesetzesnorm allerdings nicht unbedingt als bundesrechtswidrig zu betrachten sei⁴⁹.

M.E. geht das Verwaltungsgericht hier in der Hinsicht zu weit, dass es unbesehen einen Grundsatz des Schweizerischen Zivilgesetzbuches auf die Steuergesetzgebung überträgt. Es ist heute Realität geworden, dass gewisse Tatbestände, die gemäss zivilrechtlicher und insbesondere obligationenrechtlicher Ordnung rechtmässig sind, gemäss Steuerpraxis als Steuerumgehun-

gung, welche an den Tod des erstverstorbenen Ehegatten anknüpft, diskontiert werden müsse, um die Summe beider Steuern mit der Steuer vergleichen zu können, welche bei Wahl der Nutzniessung sofort im Anschluss an den Tod des erstverstorbenen Ehegatten veranlagt würde; VGr 5.9.1980, SR 13/1980 S. 7.

⁴⁷VGr 6.4.1982, SR 58/1981 S. 7.

⁴⁸Art. 462 Abs. 1 ZGB.

⁴⁹VGr 6.4.1982, SR 58/1981 S. 8; hier bezeichnet das Verwaltungsgericht die Vorschrift als "nicht legitim, auch wenn

gen betrachtet werden und somit anders, d.h. entgegen ZGB und OR beurteilt werden; dies nicht letztlich, um Steuerausfälle zu vermeiden. Andererseits führen gerade diese Fälle immer wieder zur Beurteilung durch die Gerichte.

10. Ermessensbereich des Verwaltungsgerichtes

Durch die Entscheide des zürcherischen Verwaltungsgerichtes wurde erneut die Diskussion über die Verfassungsrechtsprechung durch kantonale Verwaltungsgerichte entfacht.

Die Finanzdirektion bezweifelt, dass § 3 Abs. 2 ESchG bundesverfassungswidrig sei. Sie macht geltend, dass eine Gesetzesbestimmung geradezu unhaltbar sein müsse, was aber dann nicht zutreffe, wenn sich der Zweck und das Motiv der Vorschrift unmittelbar auf ein systemtragendes Prinzip des Gesetzes zurückführen lasse⁵⁰. In Zweifelsfällen dürfe das kantonale Verwaltungsgericht nicht zuungunsten des Gesetzgebers entscheiden⁵¹.

Das Verwaltungsgericht verneint das Vorliegen eines Zweifelsfalles, den es zurückhaltend zu beurteilen hätte⁵². Ausserdem stellt das Verwaltungsgericht ganz allgemein fest, dass eine solche Beschränkung seiner Ueberprüfungsbefugnis der gesetzlichen Grundlage entbehre und dass ihm nicht zugemutet werden könne, verfassungswidrige Entscheide zu fällen, die vor

sie nicht geradezu als bundesrechtswidrig erscheint" unter Verweis auf von Erlach S. 110.

⁵⁰Das Bundesgericht hat selten das Vorliegen von ernsthaften Gründen für vom Gesetzgeber getroffene Unterscheidungen verneint. BGE 96 I 456 und 99 Ia 655; ASA 42, 285; Haefliger 379 ff.

⁵¹VGr 6.4.1982, SR 58/1981 S. 9.

⁵²VGr 6.4.1982 S. 10.

Bundesgericht keinen Bestand hätten⁵³.

11. Nichtvorliegen einer echten Gesetzeslücke

Die Finanzdirektion hatte in ihrer Rekursantwort verschiedene Lösungsmöglichkeiten für die Besteuerung nutznießungsbelasteter Erbanfälle ausgearbeitet in der Meinung, das Verwaltungsgericht müsse an Stelle einer seiner Meinung nach mangelhaften gesetzlichen Regelung eine Norm setzen, die klar und unbestreitbar vor der Bundesverfassung stand hielte.

In seinem Entscheid verneint nun das Verwaltungsgericht seine Pflicht, neues Recht zu setzen, denn durch Nichtanwendung von § 3 Abs. 2 ESchG entstehe keine echte Gesetzeslücke, das Gesetz bleibe auch ohne diese gesetzliche Bestimmung durchaus anwendbar⁵⁴.

§ 3 Abs. 2 ESchG begründet die Steuerpflicht des nutznießungsbelasteten Erben im Falle des steuerbefreiten Nutzniessers. Im Sinne des erweiterten Lückenbegriffes liesse sich bei dessen Wegfallen ohne weiteres eine echte Lücke annehmen, die von der rechtsanwendenden Behörde, dem kantonalen Verwaltungsgericht, auszufüllen gewesen wäre; geht man auf den Willen des Gesetzgebers zurück, so widerläuft eine gesetzliche Regelung von nutznießungsbelasteten Erbanfällen lediglich noch durch § 3 Abs. 1 ESchG eindeutig der ursprünglichen Zielsetzung⁵⁵.

⁵³vGr 6.4.1982 S. 10; vgl. vorn § 2 I.

⁵⁴vGr 6.4.1982 S. 10; vgl. vorn § 2 I.

⁵⁵vgl. vorn § 3 II.

C. Ergebnis

In allen Entscheiden des Verwaltungsgerichts wird unumstösslich an der Verfassungswidrigkeit von § 3 Abs. 2 ESchG festgehalten.

Schon mit seinem ersten Entscheid bezüglich § 3 Abs. 2 ESchG fällte das Verwaltungsgericht ein Urteil, das unter manchen Aspekten umstritten ist. Von den Kritikern wird zugestanden, dass diese Gesetzesbestimmung zwar als unsachgemäss angesehen werden kann, niemals aber als verfassungswidrig. Die Ausübung der akzessorischen Normenkontrollkompetenz in diesem umstrittenen Fall⁵⁶ wird von mancher Seite kritisiert. Mit Sicherheit kann die durch diese verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung geschaffene Situation nur noch mit einer Gesetzesrevision bereinigt werden.

III. Gesetzesrevision

Nach diesem Entscheid des Verwaltungsgerichtes im Jahre 1982 wandten die Steuerbehörden auf durch Nutzniessungen belastete Erbanfälle nur noch § 3 Abs. 1 ESchG an, während der Entwurf eines revidierten Gesetzes vorangetrieben wurde. Ein solcher Entwurf ist nun - im Jahre 1985 - Gegenstand der kantonsrätlichen Beratungen und wird ebenfalls einer näheren Beurteilung in Zusammenhang mit dem Thema dieser Arbeit unterzogen werden⁵⁷.

⁵⁶Es darf nicht vergessen werden, dass eine Gesetzesbestimmung vom Verwaltungsgericht ausser Kraft gesetzt wurde, die über 40 Jahre unangefochten angewendet wurde.

⁵⁷Vgl. § 11.

3. Kapitel: Verschiedene Besteuerungsmöglichkeiten der durch Nutzniessungen und periodische Leistungen belasteten Erbanfälle im zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht

Da die gesetzliche Regelung von § 3 Abs. 2 ESchG zu den im vorangegangenen Paragraphen beschriebenen Schwierigkeiten geführt hat, sind für die Besteuerung von Nutzniessungen und periodischen Leistungen andere Methoden zu untersuchen. Bei den weiteren Ausführungen geht es darum, mögliche Lösungsmodelle aufzuzeigen und deren Vor- und Nachteile gegeneinander abzuwägen. Modelle, die unter einem Aspekt als ideal erscheinen, müssen unter Umständen unter einem anderen Aspekt verworfen werden. Die schliesslich vorgeschlagene Lösung soll hier entwickelt werden, aufbauend auf den aufgezeigten komplexen Zusammenhängen.

An dieser Stelle werde ich nur die im Kanton Zürich relevanten Lösungsmöglichkeiten einer eingehenderen Prüfung unterziehen. Hiefür sind somit zuerst die Anforderungen im Kanton Zürich an eine solche gesetzliche Regelung näher zu umschreiben.

§ 5 Grundsätze im zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht

I. Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen

Schon in der Vorlage des Regierungsrates zum heutigen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz wurde die Steuerpflicht damit begründet, dass die Zuwendung für den Empfänger eine Bereicherung und damit einen Zuwachs der finanziellen Leistungsfähigkeit bedeute, der in der Regel der Charakter des

Unverdiennten, Mühelosen und Zufälligen anhaftet¹. Grundsätzlich ist die Besteuerung der Erbschaften und Schenkungen natürlicher Personen ohne Ausnahme vorgesehen, einschliesslich der Nachkommen. Hinsichtlich der Ehegatten spielen andere Kriterien eine Rolle.

II. Familienbesteuerung

Das Vermögen der Ehegatten wird in steuerlicher Hinsicht als Einheit betrachtet². Nach § 8 StG werden Einkommen und Vermögen der in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten ohne Rücksicht auf den Güterstand dem Ehemann zugerechnet. Leistungen der Ehegatten untereinander sind somit einkommenssteuerrechtlich unerheblich. Dieser Grundsatz der Familienbesteuerung steht heute im Kreuzfeuer der Kritik. Bei progressiver Ausgestaltung des Tarifes ist die steuerliche Belastung des Familieneinkommens dementsprechend höher - unter Annahme beiderseitiger Erwerbstätigkeit - als bei getrennter Besteuerung von Mann und Frau.

Hält man grundsätzlich an der Familienbesteuerung fest, was im Kanton Zürich bis heute der Fall ist, so kann dieser Grundsatz bei den Erbschafts- und Schenkungssteuern nicht einfach ausser acht gelassen werden. Mit anderen Worten muss dieser Grundsatz auch Platz greifen bei Schenkungen zwischen Ehegatten oder Erbschaften des Überlebenden vom verstorbenen Ehegatten. Werden die Ehegatten bei den Einkommenssteuern als wirtschaftliche Einheit behandelt, so können Zuwendungen innerhalb dieser Einheit nicht plötzlich mit Steuern belegt werden. Von vornherein scheiden deshalb Lösungen aus, die eine Erbschafts- oder Schenkungssteuerpflicht des Ehegatten vorsehen.

¹Vorlage des Regierungsrates vom 22. Februar 1934, A 1934 S. 232.

²Zuppinger/Böckli/Locher/Reich S. 25.

Andere Meinungen wurden anfangs in der zur Ausarbeitung eines Gesetzesvorschlages eingesetzten Expertenkommission vertreten. Sie unterzog unter anderem die Variante "Aufhebung der subjektiven Steuerbefreiung des überlebenden Ehegatten, wenn er eine periodische Leistung erhält", einer näheren Prüfung, denn die durch die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung geschaffene Situation hätte sich am leichtesten durch die Einführung der Steuerpflicht der Ehegatten bereinigen lassen.

Die Expertenkommission sah im § 3 Abs. 2 ESchG den Sinn, ein Nachlassvermögen auch in den Fällen einmal der Besteuerung zu unterwerfen, in denen dem überlebenden Ehegatten die Nutznutzung zusteht. Unter diesem Gesichtspunkt könnte auf § 3 Abs. 2 ESchG ohne wesentliche sachliche und fiskalische Nachteile verzichtet werden, wenn andererseits die subjektive Steuerbefreiung des überlebenden Ehegatten für den Fall aufgehoben würde, dass er statt Eigentum eine periodische Leistung erhält.

Die Expertenkommission führte hier noch aus, dass eine solche Gesetzesänderung durchaus im Trend der Steuerharmonisierung liege, da die Mehrheit der Kantone eine generelle oder partielle Steuerpflicht des überlebenden Ehegatten bereits kennen.

Rund ein Drittel der Kantone nehmen Zuwendungen an den überlebenden Ehegatten von der Erbschafts- und Schenkungssteuer aus³. In den übrigen Kantonen besteht eine partielle Steuerpflicht des Ehegatten; bestimmte Zuwendungen an den Ehegatten werden von der Steuerpflicht ausgenommen oder der Ehegatte hat Anspruch auf besondere Steuerfreibeträge.

Eine partielle Besteuerung des überlebenden Ehegatten wurde von der Kommission schliesslich abgelehnt, da sich bei

³Aargau, § 84 StG-AG; Appenzell-Innerrhoden, Art. 124 lit. e StG-AI; Basel-Land, § 9 lit. b ESchStG-BL; Luzern, § 3 EStG-LU; Neuenburg, Art. 5 Abs. 1 lit. d LSD-NE, wobei der

einer solchen Lösung wiederum Ansatzpunkte für eine Ueberprüfung der Verfassungsmässigkeit ergeben würden. Die generelle Besteuerung des überlebenden Ehegatten lehnte die Kommission ab, da das an den Ehegatten zu Eigentum vererbte Vermögen einer doppelten Besteuerung unterliegen würde⁴.

Schliesslich kam die Expertenkommission zum Schluss, dass eine Besteuerung des Ehegatten zum System der Familienbesteuerung in Widerspruch stehen würde und zog eine solche Lösung nicht mehr in Betracht.

Im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Familienbesteuerung stellt sich auch die Frage der Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht der Nachkommen. Sobald die Nachkommen das 20. Altersjahr erreicht haben, werden sie selbständig steuerpflichtig und gehören einkommenssteuerrechtlich nicht mehr dem Familienverband an. Wollte man diese Regelung auf die Erbschafts- und Schenkungssteuern übertragen, so würde sich höchstens eine Sonderregelung für minderjährige Nachkommen aufdrängen. Dass man minderjährige Erben oder Beschenkte jedoch nicht einfach von den Erbschafts- und Schenkungssteuern befreien und erwachsene Nachkommen dieser Steuerpflicht unterziehen kann, ist offensichtlich.

Eine Befreiung natürlicher Personen von ihrer Steuerpflicht nach diesen Kriterien würde den Gleichheitsgrundsatz gemäss Art. 4 BV verletzen. Deshalb scheint mir die Zürcher Lösung als angemessen, die den Nachkommen, solange sie minderjährig sind und damit der wirtschaftlichen Einheit der Familie

überlebende Ehegatte nur steuerbefreit ist, wenn aus der Ehe ein oder mehrere Kinder hervorgegangen sind; Obwalden, Art. 128 Abs. 1 lit. a StG-OW; Schaffhausen, Art. 3 lit. f ErbStG-SH; Uri, gemäss Auskunft der Steuerbehörden wird das Gesetz dahingehend ausgelegt, dass der Ehegatte steuerbefreit ist; Wallis, Art. 112 Abs. 1 lit. a StG-VS; Zug, § 130 Ziff. 1 StG-ZG; Zürich, § 7 Abs. 1 lit. e ESchG.

⁴Bei Besteuerung der Nachkommen wird im Regelfall das gleiche Vermögen ungefähr alle dreissig Jahre durch die Erbschafts-

angehören, einen höheren Freibetrag zugesteht⁵. An der Erbschafts- und Schenkungssteuerverpflicht der Nachkommen ist grundsätzlich festzuhalten.

III. Bestehende Gesetzesbestimmungen zur Vermeidung der Kumulation von Einkommenssteuer und Erbschafts- und Schenkungssteuer

Wie bereits geschildert, versuchte der Zürcher Gesetzgeber auf Wertzuflüssen grundsätzlich entweder die Erbschafts- und Schenkungssteuer oder die Einkommenssteuer zur Anwendung zu bringen⁶. Von dieser Regel mussten jedoch Ausnahmen gemacht werden, die aber als unechte Ausnahmen zu bezeichnen sind: Beim unentgeltlichen Uebergang von Rechten auf periodische Leistungen unterliegt das sogenannte Stammrecht auf die periodische Leistung der Erbschafts- und Schenkungssteuer, während die einzelnen Teilleistungen der Einkommenssteuer unterworfen sind⁷. Wird Geschäftsvermögen verschenkt, ist der Beschenkte schenkungssteuerpflichtig. Beim Schenkgeber wird unter Umständen eine Einkommenssteuer für den bis anhin nicht realisierten Mehrwert (Abschreibungen) erhoben⁸.

und Schenkungssteuer belastet. Würde man nun die Besteuerung des Ehegatten einführen, so wäre das gleiche Vermögen in viel kürzeren Abständen der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterworfen. Auch aus diesem Grunde ist an der grundsätzlichen Steuerfreiheit des Ehegatten festzuhalten.

⁵Vgl. § 8 Abs. 1 lit. a ESchG; die Nachkommen sind allerdings in rund einem Drittel der Kantone von der Erbschaftssteuer ausgenommen (siehe 4. Kapitel); Zuppinger, Familienbesteuerung, S. 313.

⁶Reimann/Zuppinger/Schärner N 46 zu Vorbemerkungen zu §§ 19-32 StG.

⁷Zuppinger/Höhn S. 506.

⁸Zuppinger, Steuerrecht II, S. 82; vgl. hierzu vorn § 1 II.

Das zürcherische Gesetzeswerk kennt verschiedene Vorschriften, die das Ziel haben, die Abgrenzung zwischen den verschiedenen Steuerarten festzulegen beziehungsweise zu verhindern, dass dieselben Leistungen mehrmals steuerlich erfasst werden. So sind einerseits Nutzniessungen und Renten jeder Art der Einkommenssteuer unterworfen⁹. Andererseits kann der Leistungspflichtige Renten und dauernde Lasten, die auf gesetzlichen oder durch letztwillige Verfügung begründeten Verpflichtungen beruhen, von seinen Einkünften abziehen¹⁰. Ist eine Rente ausschliesslich aus eigenen Mitteln erworben worden, so werden drei fünftel, ist sie teilweise - mindestens aber zu einem fünftel - aus eigenen Mitteln erworben worden, so werden vier fünftel ihres Betrages besteuert; den eigenen Mitteln sind die Leistungen von Angehörigen und - sofern der Steuerpflichtige den Anspruch durch Erbgang, Vermächtnis oder Schenkung erworben hat - Leistungen von Dritten gleichgestellt¹¹. In § 24 StG sind die nicht der Einkommenssteuer, in § 6 ESchG die nicht der Schenkungssteuer unterliegenden Wertzuflüsse aufgeführt¹². In Zusammenhang mit den Bestimmungen, die die einkommenssteuerpflichtigen Einkünfte¹³ und die erbschafts- und schenkungssteuerpflichtigen Wertzuflüsse¹⁴ aufzählen, ergibt sich ein lückenloses System der Besteuerung, das Ueberschneidungen verhindert.

⁹§ 19 lit. f und g StG.

¹⁰§ 25 lit. d StG.

¹¹§ 19 lit. g StG.

¹²§ 6 Abs. 1 lit. b ESchG ist die einzige ausdrückliche gesetzliche Abgrenzungsnorm zwischen den beiden Steuerarten und bestimmt, dass Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis nicht der Schenkungssteuer unterliegen, sofern sie durch die Einkommenssteuer erfasst werden.

¹³§ 19 StG.

¹⁴§§ 2 und 5 ESchG.

Die Besteuerung eines belasteten Erbanfalles oder einer belasteten Schenkung lässt sich folgendermassen darstellen:

	Erbschafts- und Schenkungssteuer			Einkommenssteuer	
	Eigentümer	Begünstigter steuerpflichtig/-frei		Eigentümer	Begünstigter
belastete Vermögenssubstanz	steuerbar	steuerfrei	steuerfrei	-	-
Barwert	steuerfrei steuerbar**	steuerbar*	steuerfrei	-	-
Nutzniesung oder ähnliche periodische Leistung	-	-	-	steuerfrei	steuerbar

* Die Erbschafts- und Schenkungssteuer des Begünstigten für den Barwert kann gemäss § 26 Abs. 1 ESchG aus dem Nutzniessungsvermögen entrichtet werden

** Nach der jetzt geltenden Praxis des Verwaltungsgerichtes wird dem Eigentumserben auch im Falle der Belastung seines Vermögens zugunsten eines steuerbefreiten Begünstigten der Abzug in Höhe des Barwertes der periodischen Leistung gestattet.

Bei der Ausarbeitung möglicher Lösungsvarianten muss darauf geachtet werden, dass die beiden Steuerarten aufeinander abgestimmt bleiben.

IV. Erbanfallbesteuerung

Das zürcherische Erbschaftssteuerrecht steht fest auf dem Boden der Erbanfallbesteuerung. Lösungen, die einer Nachlassbesteuerung gleichkämen, sind daher ebenfalls auszuschliessen¹⁵.

Mit diesen Einschränkungen stehen jedoch noch verschiedene Möglichkeiten der Besteuerung durch Nutzniessungen und periodische Leistungen belasteter Erbanfälle offen.

¹⁵Vorn wurde deutlich, dass die Kritiker teilweise in § 3 Abs. 2 ESchG eine Gesetzesbestimmung sehen, die den Prinzipien der Nachlassbesteuerung gehorcht; vgl. § 4 B.6.

§ 6 Ausschiessliche Besteuerung beim Eigentümer

Die ausschliessliche Besteuerung beim Eigentümer liesse sich damit begründen, dass die Erbschaftssteuer definitionsgemäss eine Rechtsverkehrssteuer ist, d.h. dass der Uebergang von Vermögen auf den Rechtsnachfolger, den Eigentumserben, die Steuer auslöst. Nach diesem Grundsatz wäre der Nutzniesser steuerfrei. Verschiedene Varianten sind hier denkbar.

I. Besteuerung bei Erbanfall

A. Für den vollen Verkehrswert

Bei dieser Variante wird der belastete Erbanfall steuerlich dem unbelasteten Erbanfall gleichgestellt. Der heutige § 3 Abs. 2 ESchG entspricht dieser Lösung im Falle des steuerbefreiten Nutzniessers. Allerdings führte nicht der Grundsatz der ausschliesslichen Besteuerung beim Eigentümer zu dieser Gesetzesbestimmung. Im geltenden Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz wird grundsätzlich auch der Nutzniesser als steuerpflichtig betrachtet und nur bei dessen Steuerbefreiung tritt die ausschliessliche Steuerpflicht des Eigentumserben ein¹.

Die Besteuerung für den vollen Verkehrswert beim Eigentümer hat gegenüber der Lösung gemäss § 3 Abs. 1 ESchG den Vorteil, dass nur der Verwandtschaftsgrad des Eigentumserben zum Erblasser ausschlaggebend ist und sich die steuerliche Belastung somit nur auf ihn ausrichtet. Es bleibt dabei jedoch unberücksichtigt, dass über eine belastete Erbschaft ohne Uebereinstimmung zwischen den Berechtigten keine Disposition getroffen werden kann. Böckli spricht einem belasteten Objekt einen "Verkehrswert" ab: "Ein nutzniessungsbelastetes Vermögen besteht aus zwei Komponenten, die addiert nicht den Verkehrs-

¹Vgl. hiezu vorn § 4 II.A.

wert desselben Objektes ohne Nutzniessung ergeben. Einem so belasteten Objekt sind, eventuell auf Jahrzehnte, zwei essentielle Elemente des Eigentums genommen, die wirtschaftlich betrachtet überhaupt der Grund dafür sind, dass ein Objekt einen 'Verkehrswert' haben kann: 1. die tatsächliche Dispositionsfreiheit (...); 2. die rechtliche Dispositionsfreiheit (...)"².

Wollte man die Regelung einführen, dass jeder Eigentums-erbe ausschliesslich, bei Erbanfall und für den vollen Verkehrswert besteuert wird, so würde dies den Grundsätzen einer Rechtsverkehrssteuer genügen. Das Ergebnis aber, dass der belastete dem unbelasteten Erbanfall steuerlich gleichgestellt wäre, würde Kritik hervorrufen.

B. Für einen verringerten Wert

Hier sind wiederum verschiedene Varianten denkbar, denn die Abzüge können nach unterschiedlichen Gesichtspunkten und in unterschiedlicher Höhe zugelassen werden.

1. Abzug in fester Höhe

Dem Eigentumserben eines nutzniessungsbelasteten Vermögens könnte ein einmaliger fester Abzug in Franken zusätzlich zum Freibetrag gemäss § 8 EschG gewährt werden. Diese Variante berücksichtigt allerdings weder die Höhe des belasteten Vermögens, noch die Lebenserwartung des Nutzniessers. Zwar ist ein unbelastetes Vermögen nicht mehr einem belasteten Vermögen gleichgestellt, aber zwischen den unterschiedlich belasteten Vermögen wird nicht differenziert.

Dieser Lösungsvorschlag mag auf den ersten Blick unge-rechtfertigt erscheinen. Wie wir aber noch sehen werden, ist bei jeder Variante mit gewichtigen Unebenheiten zu rechnen,

²Böckli, S. 374; mit der tatsächlichen Dispositionsfreiheit meint Böckli alle tatsächlichen Aenderungen, die der Ueber-

und sollte eine Lösung steuerrechtlich optimal erscheinen, so muss man feststellen, dass die Schwierigkeiten, die sich bei der praktischen Durchführung stellen, eine solche Lösung erheblich erschweren. Die Einführung eines zusätzlichen Freibetrages ist folglich gar nicht so abwegig. In § 8 ESchG ist die Abstufung des Tarifes bezüglich der Steuersubjekte vorgenommen worden. Es spricht nichts dagegen, eine solche Abstufung bezüglich des Steuerobjektes einzuführen, nämlich von einem belasteten Erbanfall einen zusätzlichen Abzug in fester Höhe zu gewähren. Die zu erwartenden Steuerausfälle liessen sich - wie bei der Einführung anderer Freibeträge - relativ genau kalkulieren. Dieses "Abzugs-System" könnte noch weiter verfeinert, beziehungsweise den einzelnen Erbanfällen besser angepasst werden.

2. Abzug abgestuft nach der Lebenserwartung des Nutznießers

Je nach Alter des Nutzniessers ist ein höherer oder tieferer Abzug vom Verkehrswert des Erbanfalles zu gewähren. Wird für diesen Abzug ein fester Tarif ausgearbeitet, so bleibt die Höhe des jeweiligen Erbanfalles wieder unberücksichtigt. Diese Variante bringt im Vergleich zur vorhergehenden den Vorteil, dass die Dauer der Belastung des Erbanfalles mit einer Nutzniessung nicht mehr unberücksichtigt bleibt. Allerdings drängt sich hier schon eher die folgende Lösung auf.

einstimmung zwischen den Berechtigten bedürfen; bei der rechtlichen Dispositionsfreiheit sieht er folgende wertmindernde Probleme: der Nutzniesser darf das Objekt nicht veräussern oder durch ein Pfand oder andere Rechte belasten und der Eigentümer kann diese Rechte praktisch nicht ausüben, da die dingliche Last der Nutzniessung dem belasteten Objekt die Verkehrsfähigkeit nimmt.

3. Abzug abgestuft nach Höhe des Erbanfalles und nach der Lebenserwartung des Nutzniessers

Zusätzlich zur Berücksichtigung der Dauer der Belastung des Vermögensanfalles tritt bei dieser Variante die Berücksichtigung der Höhe des belasteten Erbanfalles. Bei der vorangegangenen Lösung wäre es möglich, dass der Erbe eines kleinen Vermögens, das mit der Nutzniessung zugunsten eines jungen Nutzniessers belastet ist, nach Abzug des Freibetrages praktisch keine Erbschaftssteuern mehr zu entrichten hat, während beim Erben eines grossen Vermögens, das ebenfalls mit der Nutzniessung an einen jungen Nutzniesser belastet ist, der gleich grosse Freibetrag prozentual überhaupt nicht mehr ins Gewicht fällt. Aus sozialpolitischen Erwägungen heraus finden sich sicherlich Befürworter einer solchen Lösung.

Gewährt man dem Erben eines nutzniessungsbelasteten Erbanfalles einen höheren oder tieferen Abzug je nach Grösse des Erbanfalles und nach der Dauer der Belastung, so ist dies steuerrechtlich gerechter. Man spricht in diesem Zusammenhang vom Abzug in Höhe des kapitalisierten Wertes oder Barwertes der Nutzniessung.

3.1. Kapitalisierter Wert der Nutzniessung

Der kapitalisierte Wert beziehungsweise Barwert einer Nutzniessung oder periodischen Leistung stellt das Kapital dar, das zur Ablösung dieser Leistung nötig wäre. Dieser Wert bestimmt sich in der Regel nach versicherungsmathematischen Grundsätzen, denn Barwertberechnungen sind heute vor allem im Schadenersatzrecht von Nutzen. Bekannterweise kann sich auch in anderen Rechtsgebieten die Notwendigkeit der Kapitalisierung von regelmässigen Leistungen ergeben. In der Schweiz wird zur Errechnung des Barwertes einheitlich auf die Barwerttafeln

von Stauffer/ Schaetzle abgestellt³.

3.1.1. Barwerttafeln

Ursprünglich stellten die Gerichte zur Errechnung eines Kapitalwertes auf behelfsmässige Kriterien ab und die errechneten Werte kamen groben Schätzungen gleich. Die Soldan'schen Tabellen brachten dann den Durchbruch für ein Verfahren, "welches auf gewissen durch die Lebenserfahrung gebotenen Faktoren - die Angaben der Mortalitätstafeln - als rationelle Anhaltspunkte für das richterliche Ermessen basiert"⁴. Diese Tabellen waren erstmals auf rein mathematischen Berechnungen aufgebaut. Darauf folgten die Lebenserwartungs-, Barwert- und Rententabellen von Piccard, die schliesslich 1948 von der 1. Auflage der Stauffer/Schaetzle Tabellen abgelöst wurden. Ausser Mortalitätstabellen enthielten sie auch Aktivitätstabellen⁵. Die 3. Auflage der Stauffer/Schaetzle Barwerttafeln beruht auf der AHV/IV Sterbetafel, die allgemeine Durchschnittswerte für die Gesamtbevölkerung der Schweiz enthält⁶.

³Es gibt allerdings Steuergesetze, die eigene Kapitalisierungsnormen enthalten; vgl. hinten, 4. Kapitel.

⁴BGE 57 II 300.

⁵Vgl. Stauffer/Schaetzle S. 121; Mortalitätstabellen oder Sterbetafeln geben Aufschluss über die statistische Lebenserwartung der Bevölkerung; Aktivitätstabellen berücksichtigen ausser der Lebenserwartung zusätzlich die Invalidierungswahrscheinlichkeit und finden vor allem im Schadenersatzrecht Anwendung, da Schadenersatz für die Folgen der Verminderung oder den Wegfall der Arbeitsfähigkeit geschuldet ist und normalerweise die Dauer der Arbeitsfähigkeit nicht mit der Lebensdauer übereinstimmt; vgl. auch S. 128.

⁶Barwerte AHV/IV des Bundesamtes für Sozialversicherung, Bern 1968, II, 2 S. 2.

3.1.2. Berechnung des Barwertes

In den Barwerttafeln Stauffer/Schaetzle wird der Wert für eine periodische Leistung mit 100 im Jahr angegeben. Die Leistungen werden als monatlich vorschüssig zahlbar angenommen. Wäre eine Rente in anderer Form zahlbar, so müsste der errechnete Barwert angemessen korrigiert werden. Allerdings genügen die erarbeiteten Tafeln für die meisten in der Praxis vorkommenden Fälle⁷. Am besten ist es, an dieser Stelle die Berechnung eines Barwertes anhand eines Beispiels näher zu erläutern:

Die überlebende Ehegattin im Alter von 65 Jahren wählt die Hälfte zur Nutzniessung an einer Erbschaft über Fr. 100'000.--. Nach der zur Diskussion stehenden Variante steht dem oder den Eigentumserben nun ein Abzug in Höhe des Barwertes der Nutzniessung zu.

Erbschaft	Fr. 100'000
Nutzniessung an Fr. 50'000.-- zu 3,5 % ⁸	Fr. 1'750
Faktor gemäss Tafel 30	1'306
Barwert der Nutzniessung $1'750 \times 13,06$	Fr. 22'855

Der Eigentumserbe hat dementsprechend noch auf dem Betrag in Höhe von Fr. 77'145.-- Erbschaftssteuern zu entrichten⁹.

Hätte die Nutzniesserin den Eigentumsviertel gewählt (= Fr. 25'000.--), so wäre ihr Erbschaftsanteil gemäss diesen Zahlen höher gewesen. Es darf jedoch nicht ausser acht gelassen werden, dass die Berechnung des Barwertes auf statistischen Lebenserwartungszahlen beruht. Wird die Nutzniesserin

⁷Vgl. Stauffer/Schaetzle S. 150.

⁸Zum anwendbaren Zinssatz vgl. 3.2. folgend.

⁹Da es lediglich darum geht, das Vorgehen zur Berechnung eines Barwertes zu demonstrieren, wird hier kein Steuerfreibetrag berücksichtigt.

älter als der Durchschnitt der schweizerischen weiblichen Bevölkerung, so kann ihr effektiver Erbschaftsanteil bei Wahl der Nutzniessungshälfte weit über dem errechneten Barwert liegen. Dieses Problem wird sich bei allen Lösungsvarianten stellen, bei denen ein Kapitalwert einer Nutzniessung oder periodischen Leistung aufgrund statistischer Zahlen ermittelt wird.

3.2. Vergleich mit heutiger Praxis

Nach den Entscheidungen des Zürcher Verwaltungsgerichtes betreffend Verfassungswidrigkeit von § 3 Abs. 2 ESchG hat der Abzug des kapitalisierten Wertes der Nutzniessung vom Erbanfall des Eigentumserben neue Bedeutung erlangt, denn das Steuersubstrat in Höhe des Barwertes entfällt in bestimmten Fällen.

Zur Berechnung dieses Kapitalwertes einer Nutzniessung oder periodischen Leistung hat der zürcherische Gesetzgeber Vorschriften aufgestellt. In § 15 Abs. 1 ESchG verweist er auf die für die Kapitalisierung von Renten geltende Methode, d.h. auf die Berechnung unter Zuhilfenahme der Barwerttafeln von Stauffer/Schaetzle. Allerdings legt § 15 Abs. 2 ESchG eine Ausnahmebestimmung fest. Sofern der künftige Wert einer Nutzniessung unbestimmt oder unsicher ist, soll deren Kapitalwert nach billigem Ermessen und unter Würdigung der Verhältnisse festgelegt werden, nötigenfalls unter Beiziehung von Sachverständigen. Mit diesem Problem hatten sich die Autoren Stauffer/Schaetzle ebenfalls schon auseinandergesetzt, eingedenk der Tatsache, dass jede noch so seriös erarbeitete Tabelle auf gewisse Extremfälle im Leben keine Anwendung finden darf.

Sie verweisen auf verschiedene Fälle, in denen die konkreten Verhältnisse und nicht die statistischen Durchschnittswerte zu berücksichtigen wären: Sobald eine sehr ungünstige Prognose für die Lebenserwartung des Leistungsempfängers besteht, sollte der Barwert von vornherein für eine der konkre-

ten Lebenserwartung entsprechende Zeitspanne berechnet werden. Ebenso sei bei einer bald zu erwartenden Wiederverheiratung des nutzniessungsberechtigten Ehegatten der Barwert angemessen herabzusetzen¹⁰.

Letzterer Fall spricht das Problem der erbrechtlichen Regelung in Art. 473 ZGB an, wonach der Erblasser dem überlebenden Ehegatten durch Verfügung von Todes wegen gegenüber den gemeinsamen und den während der Ehe gezeugten nichtgemeinsamen Kindern und deren Nachkommen die Nutzniessung an dem ganzen ihnen zufallenden Teil der Erbschaft zuwenden kann¹¹. Im Falle der Wiederverheiratung verliert der überlebende Ehegatte jedoch die Hälfte dieser Nutzniessung¹². Ist in einem Fall die Wiederverheiratung des überlebenden Ehegatten wahrscheinlich¹³ und somit mit dem Wegfall der Begünstigung in Höhe der halben Nutzniessung zu rechnen, so hat dies in der Berechnung des kapitalisierten Wertes berücksichtigt zu werden.

§ 15 Abs. 3 ESchG bestimmt ausserdem, dass der kapitalisierte Wert einer Nutzniessung 3/4 des Verkehrswertes der Vermögenssubstanz nicht übersteigen darf. Wäre der Nutzniesser sehr jung und der Zinssatz für Obligationen der Zürcher Kantonalbank tief¹⁴, könnte der Fall eintreten, dass der errechnete Barwert einer Nutzniessung höher wäre als die Vermögenssub-

¹⁰Vgl. weitere Ausnahmen in Stauffer/Schaetzle S. 192, welche hier jedoch keine Rolle spielen.

¹¹Art. 473 Abs. 1 ZGB.

¹²Art. 473 Abs. 3 ZGB.

¹³Eine Wiederverheiratung ist vom Zürcher Verwaltungsgericht als wahrscheinlich betrachtet worden, da die überlebende Ehegattin gesund, gebildet und intelligent war sowie sehr gut aussah; VGr 22.5.1984, SR 67/1983.

¹⁴Der Kapitalwert einer Rente wird mit kleinerem Zinsfuss grösser; vgl. Marti, Der Versorgerschaden, S. 145.

stanz. Im Prinzip soll aber die Vermögenssubstanz des Erbanfalles besteuert werden. Auch soll der Nutzniesser nicht mit einer Steuer belastet werden, die gleich hoch ist, wie wenn er Eigentumserbe wäre, denn er darf lediglich eine Vermögenssubstanz nutzen und besitzt keinerlei Verfügungsbefugnis. § 15 Abs. 3 ESchG zieht nun die Grenze in der Höhe der Besteuerung des Nutzniessers bei $\frac{3}{4}$ des Verkehrswertes des Nutzniessungsgutes.

Die Variante der Besteuerung des Erben eines nutznießungsbelasteten Vermögens für den nach Abzug des kapitalisierten Wertes der Nutzniessung verbleibenden Restbetrag entspricht der durch das Zürcher Verwaltungsgericht geschaffenen Situation, wonach nutznießungsbelastete Erbanfälle nur noch gemäss § 3 Abs. 1 zu besteuern sind. Sobald heute eine Nutzniessung an einen steuerbefreiten Nutzniesser geht, ist der Eigentumserbe ausschliesslich steuerpflichtig, und zwar für den um den kapitalisierten Wert der Nutzniessung verringerten Vermögensbetrag. Handelt es sich um einen steuerpflichtigen Nutzniesser, so unterscheidet sich die zürcherische Praxis von der an dieser Stelle zur Diskussion stehenden Variante, die eben keine Steuerpflicht des Nutzniessers kennt. Eine solche Lösung hätte zur Folge, dass bei jedem nutznießungsbelasteten Erbanfall dem Staat das Steuersubstrat auf dem Kapitalwert der Nutzniessung verloren ginge.

II. Besteuerung bei Wegfall der Nutzniessung

A. Für den belasteten Erbanfall

Bei Eröffnung des Erbanges wird der Steuerbezug für ein nutznießungsbelastetes Vermögen bis zum Zeitpunkt des Wegfalles dieser Nutzniessung aufgeschoben. Der Eigentumserbe wird erst zu diesem späteren Zeitpunkt für den ganzen Erbanfall besteuert. Massgebend ist der Wert des Vermögensanfalles im Zeitpunkt des Erbanfalles. Würde auf den Wert im Zeitpunkt des

Wegfalles der Nutzniessung abgestellt, so wäre der Grundsatz verletzt, dass für den Umfang der Steuerpflicht der Zeitpunkt des Erbanfalles massgebend ist. Der Zeitpunkt der Erhebung der Steuer kann zwar aufgeschoben werden, massgebend muss aber der Wert des erbrechtlich übergegangenen Vermögens bleiben. Je länger eine Vermögenssubstanz durch eine Nutzniessung oder periodische Leistung belastet bleibt, desto eher sind Schwierigkeiten bei der Besteuerung im Zeitpunkt des Wegfalls der Belastung zu erwarten. Die praktischen Probleme, die sich bei dieser Lösung stellen, sind enorm. Dem Steueramt steht heute noch kein Instrumentarium zur Verfügung, das die Erfassung des Wegfalles von Nutzniessungen erlaubt. Ausserdem ist es möglich, dass der zu besteuernde Eigentumserbe einen oder gar mehrere Wohnsitzwechsel vorgenommen hat. Eine Sicherstellung der Steuer zur Sicherung des Steuereinganges wäre unerlässlich und würde weitere Probleme schaffen. Die sichergestellten Beträge müssten verwaltet beziehungsweise zumindest ihr Vorhandensein über Jahre hinweg überprüft werden. Nicht nur würde diese Sicherstellung die Verwaltung weiter belasten, sondern auch den Eigentumserben. Sollte sich sein Erbanfall nur aus Sachwerten zusammensetzen, sähe er sich gezwungen, zur Sicherstellung eines zu einem unbestimmten Zeitpunkt geschuldeten Steuerbetrages Geld aufzunehmen. Der Aufschub der Besteuerung bis zum Wegfall der Nutzniessung sollte jedoch dem Eigentumserben gerade den Vorteil bieten, dass er nicht mit Leistungen für ein Vermögen belastet wird, über das er nicht frei verfügen darf. Die erforderliche Sicherstellung in Höhe der geschuldeten Steuern nähert jedoch diese Variante sehr der Variante an, bei der der Eigentumserbe die Steuern auf den vollen Verkehrswert seines Erbanfalles sofort bei Erbantritt schuldet¹⁵. Auch hier wird der belastete Erbanfall faktisch dem unbelasteten gleichgestellt, zumindest sind die Auswirkungen für den Eigen-

¹⁵Zu den Nachteilen, die einer solchen Variante anhaften, vgl. vorn § 6 I.A.

tumserben im Ergebnis dieselben. Die Belastung des Erblassers zum Zeitpunkt des Erbanfalles könnte dadurch gerechtfertigt werden, dass schon ein nutzniessungsbelastetes Vermögen einen Wert darstellt. Im Hinblick auf ein zukünftig dem Eigentumserben unbelastet zufallendes Vermögen würden unter Umständen Banken Kredite gewähren und der Eigentumserbe würde somit über Liquidität verfügen, die er ohne die Erbschaft nie gehabt hätte. Allerdings kann dieser Wert nie dem Wert eines unbelasteten Vermögens entsprechen, was wiederum für einen zumindest teilweisen Steueraufschub spricht.

B. Für den kapitalisierten Wert der Nutzniessung

Bei einem Steueraufschub bis zum Wegfall der Nutzniessung ist eine weitere Bezugsvariante denkbar. Bei der vorhergehenden Lösung sollte der für den ganzen belasteten Erbanfall geschuldete Steuerbetrag bis zum Wegfall der Nutzniessung aufgeschoben werden ohne Berücksichtigung der mutmasslichen Dauer der Belastung. Je nach Höhe des Erbanfalles und nach Alter des begünstigten Nutzniessers kommt dieser Belastung jedoch eine ganz andere Bedeutung zu. Diesem Umstand kann dadurch Rechnung getragen werden, dass bereits zum Zeitpunkt des Erbanfalles vom Eigentumserben Steuern bezogen werden, und zwar für den um den Barwert der Nutzniessung verringerten Vermögensbetrag. Nur der Steuerbezug für diesen Barwert wird bis zum Zeitpunkt des Wegfalls der Nutzniessung aufgeschoben.

Es stellen sich allerdings dieselben praktischen Ausführungsprobleme bei den beiden Varianten. Auch bei einem Steueraufschub für einen kleineren Betrag ist eine Sicherstellung zu verlangen, will der Staat nicht von vornherein auf einen Teil des Steuersubstrats verzichten. Mit den bereits beschriebenen Schwierigkeiten infolge Wohnsitzwechsels des Eigentumserben bei einem oft Jahrzehnte dauernden Steueraufschub müsste gerechnet werden.

C. Würdigung der Besteuerung bei Wegfall der Belastung

Kritiker könnten sich bei dieser Lösung auf den Standpunkt stellen, dass die Besteuerung eines Erbanfalles bei Wegfall der Belastung den Grundsätzen einer Rechtsverkehrssteuer zuwiderlaufe, da nicht der Vorgang der Rechtsübertragung berücksichtigt werde, sondern das Bereicherungsmoment alleine die Steuer auslöse¹⁶.

Geht man mit der herrschenden Lehre von der Definition der Erbschaftssteuer als einer Rechtsverkehrssteuer aus, so ist der Erbe im Moment des Erbanfalles Eigentümer des belasteten Vermögens und gilt in diesem Zeitpunkt als unentgeltlich bereichert. Ohne diesen Grundsatz zu verletzen ist es allerdings möglich, den Steuerbezug aufzuschieben. Die Steuerveranlagung wird ordnungsgemäss zum Zeitpunkt des Erbanfalles durchgeführt und der geschuldete Steuerbetrag bestimmt. Lediglich dessen Bezahlung wird bis zu einem späteren Zeitpunkt aufgeschoben. Unter diesem Gesichtspunkt lässt sich die Besteuerung bei Wegfall der Belastung als eine den Grundsätzen der Rechtsverkehrssteuer genügende Variante rechtfertigen.

III. Würdigung der ausschliesslichen Besteuerung beim Eigentümer

Die Steuerpflicht bei der Erbschaftssteuer wird grundsätzlich durch den Uebergang der Vermögensrechte auf den Eigentumserben und nicht auf den Nutzniesser ausgelöst. Unter diesem Gesichtspunkt entspricht die Besteuerung des ganzen belasteten Erbanfalles beim Eigentümer dem System der Erbschaftssteuer als Rechtsverkehrssteuer. Wird der Nutzniesser für die Erträge mit der Einkommenssteuer belegt, so bleibt auch die Uebereinstimmung zwischen den beiden Steuerarten gewahrt.

¹⁶Sieveking S. 136.

Andererseits ist offensichtlich, dass ein Eigentumserbe eines unbelasteten Vermögens nicht einem Eigentumserben eines belasteten Vermögens gleichgestellt ist. Dies wird umso deutlicher, je höher die Lebenserwartung des Nutzniessers ist. Unter Umständen kommt der Eigentumserbe gar nie mehr in den Genuss seines Erbes, sondern erst wieder seine Erben. Andere Lösungen müssten schwerwiegende Nachteile nach sich ziehen, um eine ausschliessliche Besteuerung beim Eigentümer zu rechtfertigen.

§ 7 Besteuerung des Eigentümers und des Nutzniessers bei Steuerpflicht des Nutzniessers

I. Bei Erbanfall

A. Besteuerung des Eigentümers für einen verringerten Wert, Besteuerung des Minderwertes beim Nutzniesser

Nach dieser Variante wird beim Eigentümer ein Minderwert infolge der Nutzniessungsbelastung seines Erbanfalles in Abzug gebracht und die Steuern für diesen Wert werden beim Nutzniesser erhoben. Geht man davon aus, dass der Nutzniesser die Steuer für den kapitalisierten Wert seiner Nutzniessung zu tragen hat, so wird immer der volle Verkehrswert mit der Erbschaftssteuer belegt, nur wird die Steuerlast zwischen Eigentumserbe und Nutzniesser anders verteilt¹.

Diese Variante entspricht der Lösung im Kanton Zürich. Dem Eigentumserben wird ein Abzug in Höhe des kapitalisierten Wertes der Nutzniessung zugestanden und dieser Minderwert wird beim Empfänger, dem Nutzniesser besteuert².

Dies erscheint als steuergerechte Lösung, denn für die Berechnung des Barwertes der Nutzniessung wird die Höhe der Vermögenssubstanz und die Lebenserwartung des Nutzniessers berücksichtigt und somit einerseits die Entlastung des Eigentumserben und andererseits die Belastung des Nutzniessers bestimmt. Diese Lösung soll Garantie dafür bieten, dass jeder belastete Vermögensanfall nach gleichen Kriterien behandelt wird. Bei Erbanfall wird grundsätzlich bestimmt, wieviel Steuern der Eigentumserbe und der Nutzniesser zu entrichten haben. Der weitere tatsächliche Verlauf der Dinge jedoch fin-

¹Es entstehen natürlich Differenzen infolge der progressiven Ausgestaltung des Erbschaftssteuertarifes.

²§ 3 Abs. 1 ESchG.

det keine Berücksichtigung mehr. Hat der Nutzniesser das Pech, früher als statistisch erwartet zu sterben, so hat er zu hohe Steuern entrichten müssen. Gegenteilig sieht es aus, wenn er seine statistische Lebenserwartung überlebt. Andererseits wurden in diesem Fall dem Eigentumserben zu hohe Steuern auferlegt. Diese möglichen Ungerechtigkeiten relativieren sich unter dem Gesichtspunkt, dass weder den Eigentumserben noch den Nutzniesser die effektive Traglast für den geschuldeten Steuerbetrag unmittelbar im eigentlichen Sinne trifft.

1. Steuertraglast

Der zürcherische Gesetzgeber hat für den Fall der durch Nutzniessung belasteten Vermögensanfälle und Zuwendungen vorgesehen, dass die Steuer des Nutzniessers und die Steuer für die nach § 3 Abs. 1 ESchG für die Vermögenssubstanz zu bezahlende Steuer des Erben, Bedachten oder Schenknehmers vom Nutzniesser aus dem Nutzniessungsvermögen zu entrichten ist³. Normalerweise ist das Steuersubjekt auch Träger der vom Gesetz auferlegten Steuerpflicht. Im Falle des nutzniessungsbelasteten Erbanfalles ist einerseits der Eigentumserbe, andererseits der Nutzniesser Steuersubjekt⁴. Dieser Bestimmung steht § 26 Abs. 1 ESchG gegenüber.

An und für sich bürdet diese Bestimmung die Steuertraglast dem Eigentumserben auf, denn der Nutzniesser ist von kei-

³§ 26 Abs. 1 ESchG: "Die Steuer ist vom Erben, Bedachten oder Schenknehmer zu bezahlen. Sind Vermögensanfälle und Zuwendungen mit einer Nutzniessung belastet, so sind die Steuer des Nutzniessers und die nach § 3 Absatz 1 für die Vermögenssubstanz zu bezahlende Steuer für den Erben, Bedachten oder Schenknehmer unter Ausschluss jeder persönlichen Haftung der Genannten vom Nutzniesser aus dem Nutzniessungsvermögen zu entrichten. Dem Rentenempfänger sind Teilzahlungen im Sinne von § 28 dieses Gesetzes zu bewilligen."

⁴§ 3 Abs. 1 ESchG.

nem Teil des Erbanfalles Eigentümer⁵. Seine Nutzniessung lässt sich über den Barwert lediglich wertmässig festlegen, gibt ihm aber keine Dispositionsfreiheit über das Nutzniessungsvermögen. Anders formuliert es Schneider: "Neben der eigenen für die Zuwendung der Nutzniessung zu entrichtenden Steuer trifft den Nutzniesser überdies kraft positiv-gesetzlicher Vorschrift die Steuerentrichtungspflicht hinsichtlich der für die Vermögenssubstanz zu zahlenden Steuer, d.h. hinsichtlich der Abgabe, die für das Eigentum am nutzniessungsbelasteten Vermögen eigentlich im Beschwerthen ihre tatbestandsmässige Erfüllung gefunden hat (...)"⁶. Betrachtet man ausserdem die Haftungsbestimmung in § 26 Abs. 1 ESchG, wonach der Nutzniesser unter Ausschluss jeder persönlichen Haftung des Eigentumserben die zu bezahlende Steuer zu entrichten hat, könnte man zum Schluss kommen, dass er Steuerträger ist. Andererseits schuldet er den Steuerbetrag aus dem Nutzniessungsvermögen, was den Nutzniesser lediglich zum Zahlungspflichtigen für den Eigentumserben stempelt. Es stellt sich hier die Frage, ob eine Steuersubstitution vorliegt. Bei der Steuersubstitution entsteht die Steuerschuld in der Person des Steuerpflichtigen, der Steuersubstitut tritt aber von Gesetzes wegen in sie ein und wird dafür veranlagt⁷. Der Nutzniesser wird jedoch gemäss § 26 Abs. 1 ESchG nicht für den Eigentumserben für dessen Steuerschuld veranlagt, sondern er wird lediglich verpflichtet, diese Schuld aus dem Vermögen des Eigentumserben zu entrichten. Folglich lässt sich hier nicht von einer Steuersubstitution sprechen. Der Gesetzgeber schien es aus rein praktikablen Gründen für besser zu halten, den anfangs einzigen

⁵Von Erlach S. 40: "Die Eigentumsherrschaft als solche bleibt nach wie vor ungeteilt; der Berechtigte erwirbt nur die zur Ausübung seines Rechts notwendigen Befugnisse".

⁶Schneider S. 126.

⁷Blumenstein S. 265.

aus der Vermögenssubstanz Bedachten - den Nutzniesser - zur Zahlung des Steuerbetrages für die ganze Vermögenssubstanz zu verpflichten⁸. Der Eigentumserbe ist folglich als der eigentliche Steuerträger zu betrachten und es scheinen ihn allein mögliche Ungerechtigkeiten zu treffen. Ich erinnere an die aufgeführten Extremfälle, bei denen die auf statistischen Grundlagen beruhende Steuerberechnung von den Tatsachen her als unhaltbar betrachtet werden muss: Der Nutzniesser überlebt beispielsweise erheblich seine ihm statistisch zugestandene Lebenserwartung. Die Steuertraglast trifft den Eigentumserben jedoch erst bei Wegfall der Nutzniessung direkt. Ausserdem ist die Steuerbelastung für ihn immer dieselbe, ob nun die Nutzniessung einem jungen oder älteren Menschen vermacht wurde, denn die ganze Steuer ist eben aus dem Nutzniessungsvermögen zu entrichten. Dieses Lösungs-System scheint folglich Gewähr für eine gleiche Behandlung nutzniessungsbelasteter Erbanfälle zu bieten. Die folgenden Beispiele sollen einen weiteren Gesichtspunkt dieses Schemas beleuchten:

2. Beispiele

Beispiel 1:

Ein Erblasser hinterlässt seinem Kind als einzigem gesetzlichen Erben ein Vermögen von Fr. 1'000'000.--. Er belastet die Hälfte dieses Vermögens mit einer Nutzniessung zugunsten seiner langjährigen 70jährigen Hausangestellten.

⁸Schneider verneint ebenfalls die Eigenschaft des Nutzniessers als Steuerträger, sieht jedoch in § 26 Abs. 1 ESchG eine gesetzliche Steuersubstitution: "Dem Fiskus stehen zwei verschiedene Steuersubjekte gegenüber: einerseits der Nutzniesser, andererseits der Erbe bzw. der Vermächtnisnehmer. Der Fiskus hält sich jedoch - ... - nur an eines dieser Steuersubjekte, an den Nutzniesser. Dieser vertritt das eigentliche Steuersubjekt. Der Nutzniesser tritt, obschon er nicht Eigentümer des Steuerobjektes (...) ist, (also nicht Steuerschuldner hinsichtlich der Vermögenssubstanz), an Stelle des Erben oder Vermächtnisnehmers in dessen Steuerpflicht ein und hat

Der Barwert dieser Nutzniessung beträgt Fr. 189'000.--⁹.

Besteuerung der belasteten Vermögenssubstanz nach ESchG¹⁰

	Betrag	Steuerfrei	Steuer- pflichtig	Steuer
Nutzniesser	189'000.-	5'000.-	184'000.-	53'040.-
Eigentumserbe	311'000.-	30'000.-	281'000.-	<u>14'670.-</u>
Total				67'710.- =====

Aus dem Nutzniessungsvermögen sind Fr. 67'710.-- zu entrichten.

Beispiel 2:

Ein Erblasser hinterlässt seinem Kind Fr. 1'000'000.--. Durch Testament hat er wiederum die Hälfte mit einer lebenslangen Nutzniessung zugunsten seiner 70jährigen Mutter belastet.

Der Barwert dieser Nutzniessung beträgt Fr. 189'000.--¹¹.

für diesen die für die Vermögenssubstanz zu bezahlende Steuer zu entrichten." Er verneint folglich den Eintritt in die Steuerschuld, was ein Merkmal der Steuersubstitution ist.

⁹Berechnung nach Stauffer/Schaetzle, Tafel 30. In allen Beispielen wird der Tarif des geltenden ESchG zugrunde gelegt.

¹⁰Der unbelastete Vermögensteil wird der Einfachheit halber hier nicht einbezogen.

¹¹Berechnung nach Stauffer/Schaetzle, Tafel 30.

Besteuerung der belasteten Vermögenssubstanz nach ESchG

	<u>Betrag</u>	<u>Steuerfrei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Steuer</u>
Nutzniesser	189'000.-	30'000.-	159'000.-	14'680.-
Eigentumserbe	311'000.-	30'000.-	281'000.-	14'670.-
Total				29'350.- =====

Aus dem Nutzniessungsvermögen sind Fr. 29'350.-- zu entrichten.

3. Analyse der Beispiele

In beiden Beispielen ist ein Vermögen von Fr. 500'000.-- mit einer Nutzniessung im Barwert von Fr. 189'000.-- belastet. Im Beispiel 1 sind dafür Fr. 67'710.-- Steuern zu entrichten, im Beispiel 2 Fr. 29'350.-- und dies, obwohl der Eigentumserbe jeweils ein Nachkomme des Erblassers ist und gemäss § 11 lit. a ESchG lediglich den einfachen Steuerbetrag schuldet. Die unterschiedliche Besteuerung resultiert aus dem Verwandtschaftsgrad des Nutzniessers zum Erblasser. Im Beispiel 1 ist der Nutzniesser gar nicht verwandt mit dem Erblasser und gehört zu den steuerrechtlich am stärksten belasteten Begünstigten¹². Im zweiten Fall wird der Nutzniesser lediglich mit dem doppelten Betrag der einfachen Steuer belastet¹³. Da die Steuer des Eigentumserben und die Steuer des Nutzniessers aus dem Nutzniessungsvermögen entrichtet wird¹⁴, trifft den Eigentumserben alleine die Steuertraglast. Dass er nun einerseits mit einer hohen, andererseits mit einer tiefen Steuer belastet wird - je nach Erbenqualität des Nutzniessers - lässt sich

¹²§ 11 lit. f ESchG; der einfache Steuerbetrag, den beispielsweise ein Nachkomme schulden würde, wird hier versechsfacht.

¹³§ 11 lit. b ESchG.

¹⁴§ 26 Abs. 1 ESchG.

nicht rechtfertigen. Der Gesetzgeber beabsichtigte zwar die einmalige volle Besteuerung von Zuwendungen, jedoch nicht nach unterschiedlichen Kriterien. Meines Erachtens darf die Höhe der Besteuerung des Eigentumserben nicht vom Verwandtschaftsverhältnis des Nutzniessers zum Erblasser abhängen.

B. Würdigung dieser Variante in ihrer Ausgestaltung nach
dem Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz

Bei dieser Variante wird das Nutzniessungsvermögen mit der Steuer für den Eigentumserben und den Nutzniesser belastet. Dem Nutzniesser steht folglich nur noch die um die Steuer verminderte Vermögenssubstanz zur Nutzniessung zur Verfügung. Er ist somit einerseits für den Barwert der Nutzniessung erbschaftssteuerpflichtig und erhält anderseits - durch die Minderung der Vermögenssubstanz mit dem Steuerbetrag für den ganzen belasteten Erbanfall - geringere Erträge aus diesem Vermögen. Diese anscheinend schlechte steuerrechtliche Stellung erfährt eine Milderung durch die Entrichtung der Steuer aus der Vermögenssubstanz des Eigentumserben und durch die bereits zivilrechtlich vorgesehene Rechtsstellung des Nutzniessers.

Im Schweizerischen Zivilgesetzbuch sind die Rechte und Pflichten von Eigentumserbe und Nutzniesser an der belasteten Sache oder dem belasteten Vermögen festgelegt. Art. 765 ZGB bestimmt, dass die Auslagen für die Bewirtschaftung und den gewöhnlichen Unterhalt der Sache, wie u.a. Steuern und Abgaben, für die Zeit seiner Berechtigung der Nutzniesser trage, während ausserordentliche Lasten der Eigentümer zu tragen habe, wobei er jedoch Gegenstände der Nutzniessung zu deren Bestreitung verwenden dürfe. Mit anderen Worten hat der Nutzniesser diejenigen Lasten zu tragen, deren Entrichtung aus den Erträgen erwartet werden darf, niemals aber persönliche Lasten des Eigentümers. Der Nutzniesser hat die Steuern und Abgaben zu tragen, die "als auf den wirtschaftlichen Ertrag der Sache,

nicht auf den Stammwert gelegt anzusehen sind und nicht zu den ausserordentlichen Lasten gehören. ... Der Eigentümer hat alle andern (...) Lasten zu tragen, nämlich alle diejenigen, die als auf den Stammwert der Sache gelegt anzusehen und zugleich ausserordentlich sind"¹⁵. "Die Erbschaftssteuern,, fallen dagegen zu Lasten des Eigentümers"¹⁶. Die Erbschaftssteuern werden zivilrechtlich im Sinne von Art. 765 Abs. 3 ZGB als ausserordentliche Lasten auf den Stammwert der Sache gelegt angesehen. Ebenso sprach sich Binet aus: L'impôt de succession étant incontestablement un impôt sur le capital et non sur le revenu, c'est le 3e alinéa qui doit s'appliquer en l'espèce. Or, de ce 3e alinéa, nous pouvons dégager deux principes utiles. D'une part, on peut prélever les droits sur la masse et d'autre part l'usufruitier ne peut demander à être indemnisé pour la diminution de son usufruit"¹⁷.

Die Lösung im Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz entspricht der zivilrechtlichen Regelung, indem die Erbschaftssteuern zulasten des Nutzniessungsvermögens bei Erb-anfall bezahlt werden, ungeachtet dessen, dass dadurch dem Nutzniesser geringere Erträge zukommen. Leemann sprach sich deutlich für diese Auffassung der Aufteilung der Lasten aus: "Die Pflicht, die ausserordentlichen Lasten auf sich zu nehmen, wird dem Eigentümer sehr erleichtert nach dem Prinzip, dass er die Folgen der Aufwendung erst nach beendeter Nutzniessung spüren soll, während der Nutzniesser damit belastet wird für die Dauer seines Rechts"¹⁸.

Kritiker der zürcherischen Lösung, die durch die verminderte Ertragskraft des Nutzniessungsvermögens infolge der Be-

¹⁵Leemann zu Art. 765 ZGB, S. 518 f.

¹⁶Leemann zu Art. 766 ZGB, S. 524.

¹⁷Ausführungen zu Art. 765 Abs. 3 ZGB, Binet S. 364 f.

¹⁸Leemann zu Art. 765 ZGB, S. 519; allerdings ist der Eigentümer verpflichtet, dem Nutzniesser Gelegenheit zu geben,

lastung mit den Steuern den Nutzniesser als den eigentlichen Steuerträger angesehen haben und unter anderem aus dieser Betrachtungsweise heraus gegen die Anwendung von § 3 Abs. 2 ESchG waren, übersehen vollständig die dem Nutzniesser zukommende Rechtsstellung¹⁹. Gerade beim Nutzniesser lässt sich die Belastung mit der Erbschaftssteuer zum Zeitpunkt des Erbanfalles vertreten; denn er allein kommt zu diesem Zeitpunkt in den Genuss der Sache oder des Vermögens. Es bleibt aus steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Sicht zu guter letzt nur der folgende Rat zu geben: "Ce qui est à recommander aux testateurs et à leurs conseils, c'est d'étudier à l'avance, si possible lors de la rédaction du testament, quel sera en réalité le montant de l'usufruit légué, cela en s'entourant de tous renseignements nécessaires"²⁰.

Beim Eigentumserben sieht die Beurteilung dieser Lösung etwas anders aus. Seine Vermögenssubstanz wird zu einem Zeitpunkt mit der Steuer belastet, zu dem er nicht über sein Eigentum verfügen darf und ebenso keinen Nutzen daraus ziehen kann. Der Eigentumserbe sollte die Steuer richtigerweise erst bei Wegfall der Nutzniessung entrichten müssen. Aus den vorhergehenden Ausführungen ist zu entnehmen, dass von zivilrechtlicher Seite bei nutzniessungsbelastetem Eigentum vorgesehen ist, dass dieses bereits bei Erbanfall belastet wird. Der Uebergang des Eigentums zum Zeitpunkt des Erbanfalles ist erbrechtlich entscheidend. Ebenso wichtig ist dieser Rechtsübertragungsvorgang steuerrechtlich bei einer Rechtsübertragungs-

das Kapital vorzuschiessen, um die Inanspruchnahme des Nutzniessungsgegenstandes zu vermeiden. Beim Nutzniessungsgegenstand könnte es sich um unbewegliches Vermögen oder um längerfristig fest angelegtes bewegliches Vermögen handeln, und eine unnötige Verwertung zu schlechten Konditionen soll vermieden werden.

¹⁹Vgl. vorn § 4 II.B.6.

²⁰Binet S. 365.

steuer. Ausserdem fällt dem Eigentumserben bei Wegfall der Nutzniessung derselbe Vermögensbetrag zu, ob nun der geschuldete Steuerbetrag früher oder später aus dem Nutzniessungsvermögen beglichen wird²¹.

Aus diesen Gründen sollte der administrativen Vereinfachung ausschlaggebende Bedeutung zukommen und bei dieser Lösung die Veranlagung zum Zeitpunkt des Erbanfalles abgeschlossen werden. Die Nachteile dieser Lösung sind an anderer Stelle zu suchen. Die Zuweisung der vollen Traglast für die Steuer des Nutzniessers an den Eigentumserben unabhängig von der Erbenqualität des Eigentumserben ist überprüfenswert.

C. Aenderung der Steuertraglast

Ausgehend vom Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz lässt sich eine andere Aufteilung der Steuertraglast denken. Der Eigentumserbe ist wiederum steuerpflichtig für den um den Barwert der Nutzniessung verringerten Vermögensbestandteil, der Nutzniesser für den Barwert der Nutzniessung²². Die Steuer des Eigentumserben ist bei Erbanfall vom Nutzniesser aus dem Nutzniessungsvermögen zu bezahlen, die Steuer des Nutzniessers jedoch vom Nutzniesser aus seinem eigenen Vermögen ebenfalls bei Erbanfall.

Wie bereits erwähnt, stellt das geltende Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz für die Besteuerung auf das persönliche Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser ab. Je entfernter das Verwandtschaftsverhältnis ist, desto unerwarteter trifft den Erwerber der unentgeltliche Vermögenszuwachs in Form einer

²¹Unter der Voraussetzung, dass bei einem Steueraufschub nicht mit einer zusätzlichen Zinsbelastung des Nutzniessungsvermögens zu rechnen ist.

²²§ 3 Abs. 1 ESchG.

Erbschaft oder Schenkung, desto überraschender erfährt er eine Steigerung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Aus diesen Ueberlegungen heraus wurde aufgrund des persönlichen Verhältnisses des Bedachten zum Erblasser das Steuerklassensystem in § 11 ESchG aufgebaut und dem sehr entfernt oder gar nicht mehr verwandten Bedachten eine sechsmal höhere Steuer auferlegt, als einem direkten Nachkommen des Erblassers.

Bei dieser Lösung hat der Nutzniesser die Steuer für den Barwert der Zuwendung aus seinem eigenen Vermögen zu entrichten. Deshalb soll für die Berechnung des geschuldeten Steuerbetrages auch sein Verwandtschaftsverhältnis vom Erblasser massgebend sein. Es stellt sich allerdings das Problem der Liquidität der jeweiligen Nutzniesser. Nicht jedem Nutzniesser wird es möglich sein, eine unter Umständen hohe Erbschaftssteuer aus eigenem Vermögen zu begleichen. Im Falle eines jungen, mittellosen Bedachten, dem eine lebenslange Nutzniessung an einem beträchtlichen Vermögen zufällt, muss eine andere Möglichkeit offen stehen, als bei Erbanfall die ganze Erbschaftssteuer für den Barwert der Nutzniessung zu begleichen. Dieser Barwert der Nutzniessung bietet nämlich keinem Gläubiger Sicherheit, da alle Rechte an der Vermögenssubstanz mit dem Tod des Nutzniessers hinfällig werden, auch wenn der Todeszeitpunkt weit vor dem statistisch erwarteten liegt. Für Härtefälle muss somit eine andere Möglichkeit der Begleichung der Erbschaftssteuer durch den Nutzniesser vorgesehen werden.

In § 28 Abs. 2 ESchG lässt sich bereits eine Bestimmung finden, die für Härtefälle geschaffen wurde. Auf begründetes Gesuch können Teilzahlungen für verfallene Steuerbeträge bewilligt werden, allerdings gegen Sicherheitsleistung. Gerade diese Sicherheitsleistung wird aber ein mittelloser Begünstigter aus den oben genannten Gründen nicht erbringen können. Es gäbe jedoch die Möglichkeit, Teilzahlungen unter Verzicht auf eine Sicherheitsleistung zu gewähren. Diese Teilzahlungsmöglichkeit müsste im Gesetz für den Nutzniesser als legale Be-

gleichung seiner Steuerschuld vorgesehen werden und nicht erst für bereits verfallene Steuerbeträge eingesetzt werden. An und für sich ist diese Zahlungsmöglichkeit dem Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht fremd. Diese Lösungsvariante ist unter diesem Aspekt näher zu untersuchen.

D. Teilzahlungen des Nutzniessers

Bei Zahlungsunfähigkeit eines Steuerpflichtigen für fällige Steuerbeträge ist die Teilzahlungsweise bei den Erbschaftssteuern gesamtschweizerisch keineswegs unbekannt. Die Gewährung der ratenweisen Zahlung infolge Illiquidität des Steuerpflichtigen erfolgt normalerweise auf Gesuch hin und dem Steuergläubiger steht es grundsätzlich frei, ein Schuldbetreibungs- oder Konkursverfahren einzuleiten. Die gesetzlichen Bestimmungen räumen dem Steuerschuldner kein Recht auf Teilzahlungen ein. Wird nun ganz generell die Teilzahlungsmöglichkeit für bestimmte Steuerpflichtige eingeführt, so wird eine Art periodische Steuer erhoben, die eigentlich nur bei den Einkommens- und Vermögenssteuern vorgesehen ist²³.

1. Teilzahlungen bei der Erbschaftssteuer

Ausgangspunkt ist die Veranlagung einer einmaligen Steuer zum Zeitpunkt des Erbanfalles; bei diesem Anlass wird auch der vom Nutzniesser geschuldete Steuerbetrag festgelegt. Da auch die Erbschaftssteuer dem Grundsatz der Beachtung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen zu genügen hat, darf die Zahlungsunfähigkeit eines Nutzniessers für eine höhere Erbschaftssteuer nicht unberücksichtigt bleiben. Blumenstein stellt richtig fest, dass die Gleichmässigkeit der Steuer eine Abstufung des Steuerbetrages nach der wirtschaft-

²³Zuppinger, ZBl 66 S. 316 f.

lichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes verlange²⁴.

Diese Ausführungen macht Blumenstein in Zusammenhang mit der Ausgestaltung der Steuerprogression. An und für sich hat die Steuerbegleichungsweise des Nutzniessers nichts mit dem Problem der Steuerprogression zu tun. Die Begründung für ein Abweichen vom Grundsatz der sofortigen und einmaligen Erhebung der Erbschaftssteuer liegt aber bei seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, und zwar nicht bei der durch das Steuerobjekt ausgewiesenen Leistungsfähigkeit, sondern bei seiner durch sein sonstiges Vermögen ausgewiesenen Leistungsfähigkeit. Dass diese Betrachtungsweise grundsätzlich auch bei den Erbschaftssteuern zum Tragen kommen kann, belegen die Ausführungen von Blumenstein. Beim Nutzniesser kann man zur Beurteilung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nur sein sonstiges Vermögen zu Grunde legen, denn die Nutzniessungserträge erlauben ihm nicht die Begleichung einer hohen Erbschaftssteuer.

Ausserdem ist zu berücksichtigen, dass die Zahlungsunfähigkeit des Nutzniessers im Prinzip gerade durch die Begünstigung mit einer Nutzniessung aus einer Vermögenssubstanz entsteht. Dem Nutzniesser in diesem Fall keine Teilzahlungsmöglichkeit zu gewähren, entbehrt jeglicher Rechtsgrundlage. Andererseits ist unter diesen Teilzahlungen nicht eine periodische Steuer zu verstehen, sondern es wird ein fester Steuerbetrag in Raten auf einen bestimmten Zeitraum verteilt. Dieser Zeitraum soll individuell unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuerschuldners festgelegt werden. Diesen so verstandenen Teilzahlungen fehlt jeder Charakter einer periodischen Steuer und dieser Zahlungsmodus lässt sich daher auch unter Festhalten am System der einmaligen Erbschaftssteuer ohne weiteres vertreten.

²⁴Blumenstein S. 254 f; vgl. vorn § 1 I.

2. Sicherstellung der Teilzahlungsbeträge

Unter den vorgegebenen Voraussetzungen müsste im Interesse des Nutzniessers auf Sicherstellung der Teilzahlungsbeträge verzichtet werden, denn der Teilzahlungsmodus soll dem Nutzniesser nur gewährt werden, wenn er eben diese Sicherstellung nicht mehr gewährleisten kann. Diese Lösung führt dann zu weiteren Problemen, wenn der Nutzniesser vor Entrichtung aller Teilzahlungsbeträge stirbt. In diesem Fall ist auf die Regelung der Besteuerung eines Rentenempfängers²⁵ zurückzugreifen, dem Teilzahlungen - allerdings nur gegen Sicherheitsleistung - zu bewilligen sind. Stirbt der Rentenempfänger, bevor die ganze Steuer bezahlt ist, wird der restliche Steuerbetrag fällig und ist aus dem Nachlass des Rentenempfängers zu bezahlen²⁶.

Grundsätzlich ist die Lösung realisierbar, wonach die Steuer des Eigentumserben wie vorgesehen aus dem Nutznießungsvermögen entrichtet wird, die Steuer des Nutzniessers hingegen aus dessen eigenen Vermögen. Bei Zahlungsunfähigkeit soll der Nutzniesser die Steuerschuld mit Teilzahlungen entsprechend seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit begleichen können. Stirbt er vor Entrichtung aller Teilzahlungsbeträge, so ist die Steuerforderung sofort fällig und aus seinem Nachlass zu entrichten. Die Fälle, in denen der Nachlass zur Begleichung der Restforderung nicht ausreicht, dürften eher selten sein und von der Staatskasse verkraftet werden können.

²⁵§ 26 Abs. 1 i.V.m. § 28 Abs. 2 EStG.

²⁶Zuppinger II S. 54.

E. Ergebnis

Ausgangspunkt für die Beurteilung der "Besteuerung des Eigentümers für einen verringerten Wert, Besteuerung des Min-derwertes beim Nutzniesser" war die Lösung im zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz. Die Regelung in § 26 ESchG, die die Entrichtung der Erbschaftssteuern aus dem Nutzniessungsvermögen bestimmt, ist als solche nicht zu beanstanden; dass das Nutzniessungsvermögen mit den Steuern des Eigentumserben und des Nutzniessers belastet wird, entspricht der erbrechtlichen Regelung. Wie bereits ausgeführt, gehen nach zivilrechtlichen Grundsätzen die Erbschaftssteuern und alle weiteren indirekten Steuern, die nicht durch Ereignisse des laufenden Betriebes ausgelöst werden, zulasten des Eigentümers²⁷. Der Nutzniesser ist lediglich steuerpflichtig für die jährlich wiederkehrenden Steuern, die Einkommens- und Vermögenssteuern²⁸.

Da hier eine steuerliche Lösung zu suchen ist, die es erlaubt, den Eigentumserben unabhängig von der Erbenqualität des Nutzniessers zu besteuern²⁹, bietet sich die Variante der Entrichtung der Steuern für den Barwert der Nutzniessung aus dem eigenen Vermögen des Nutzniessers geradezu an. Dieses Ziel kann allerdings auch noch auf anderem Weg erreicht werden³⁰, zudem bei der hier vorgeschlagenen Variante beim Nutzniesser eine Kumulation von Erbschafts- und Schenkungssteuer und Einkommenssteuer eintritt.

Ausserdem ist zu bemerken, dass die hier vorgeschlagenen Varianten wie alle bisherigen auf dem Prinzip der Berücksich-

²⁷Leemann zu Art. 765 ZGB, S. 518 f.

²⁸Leemann zu Art. 766 ZGB, S. 524

²⁹Vgl. vorn § 7 I.B.

³⁰Vgl. hiezu hinten § 10, Lösungsvorschlag.

tigung statistischer Werte beruhen. Sobald die tatsächliche Lebensdauer des Nutzniessers stark von seiner statistisch erwarteten differiert, kommen gewisse Lösungen ohne Anpassung nicht mehr in Betracht. Dies gilt ebenso für die Variante der Entrichtung der Erbschaftssteuer des Nutzniessers aus seinem eigenen Vermögen. Grundsätzlich ist diese Lösung positiv zu beurteilen, jedoch darf sie nicht ohne Regelung bleiben, die eine Anpassung in gewissen Fällen an die tatsächliche Entwicklung erlaubt³¹.

II. Besteuerung bei Erbanfall und bei Wegfall der Nutzniessung

A. Besteuerung des Eigentümers für einen verringerten Wert bei Wegfall der Nutzniessung, Besteuerung des Minderwertes beim Nutzniesser bei Erbanfall

Aus der Ueberlegung heraus, dass der Eigentumserbe die Dispositionsmöglichkeit über die geerbte Vermögenssubstanz erst mit dem Wegfall der Nutzniessung erlangt, ist die Variante realistisch, dem Eigentumserben erst zu diesem Zeitpunkt die Erbschaftssteuer aufzuerlegen. Steuerrechtlich bedeutet dies, dass eine bei Erbanfall fällige Steuer bis zum Zeitpunkt des Wegfalls einer Belastung aufgeschoben wird. Die Steuern für den Barwert der Nutzniessung hat der Nutzniesser bei Erbanfall zu entrichten, denn er gelangt sofort in den Genuss der Erbschaft.

Diese Lösung ist folgerichtig aufgebaut. Der Eigentumserbe wird unter Berücksichtigung des Minderwertes infolge Nutzniessungsbelastung einerseits erst zum Zeitpunkt besteuert, zu dem er die volle Dispositionsfreiheit über sein Vermögen geniesst. Dem Nutzniesser steht andererseits die volle Vermögenssubstanz zur Nutzniessung zur Verfügung. Unter der Voraus-

³¹vgl. hinten § 7 II.B.2.

setzung, dass der Nutzniesser seine Steuer aus dem eigenen Vermögen begleicht, wird der Eigentumserbe nicht mit Erbschaftssteuern für den kapitalisierten Wert der Nutzniessung belastet.

Es macht für den Eigentumserben an und für sich keinen Unterschied, ob er die Erbschaftsteuer bei Erbanfall oder erst bei Wegfall der Nutzniessung aus dem Nutzniessungsvermögen bezahlt. Für den Nutzniesser spielt es aber eine um so grössere Rolle. Denken wir an den Fall, dass ein vom Erblasser entfernt Verwandter Eigentumserbe ist, ein naher Verwandter aber die Nutzniessung am Vermögen erhält:

Beispiel:

Ein Erblasser hinterlässt seiner Hausangestellten Fr. 1'000'000.-- zu Eigentum. Die Nutzniessung an diesem Vermögen wendet er seinem Grossvater als einzigem gesetzlichen Erben bis zu dessen Lebensende zu. Zum Todeszeitpunkt des Erblassers ist der Grossvater 70jährig.

Der Barwert der Nutzniessung beträgt Fr. 325'850.--³².

	Betrag	Steuer- frei	Steuer- pflichtig	Faktor	Steuer
Eigentumserbin	674'150.-	5'000.-	669'150.-	6	240'894.-
Nutzniesser	325'850.-	5'000.-	320'850.-	2	34'912.-

Werden die Steuern der Eigentumserbin von Fr. 240'894.-- bei Erbanfall aus dem Nutzniessungsvermögen beglichen, verbleibt dem Nutzniesser eine Vermögenssubstanz von Fr. 759'106.-- zur Nutzniessung. Sein jährlicher Zins- bzw. Nutzniessungsverlust beträgt bei einem Zinssatz von 3,5 % rund Fr. 8'430.--. Wird die Steuer des Eigentumserben hingegen bis

³²Berechnung nach Stauffer/Schaetzle, Tafel 30.

zum Wegfall der Nutzniessung aufgeschoben, hat der Nutzniesser die Möglichkeit, das Vermögen voll zu nutzen. Neben der Erbschafts- und Schenkungssteuer für den Barwert hat er aber zusätzlich die Einkommenssteuer auf dem Ertrag zu entrichten. Dem Nutzniesser wurde zivilrechtlich allerdings nie der Status eingeräumt, der nun verlangen würde, die steuerrechtliche Regelung besonders auf ihn auszurichten³³. Würden dem Eigentumserben bei dieser Variante Nachteile entstehen, zum Beispiel durch eine Zinsbelastung des Nutzniessungsvermögens für den aufgeschobenen Steuerbetrag, so käme diesem Umstand ungleich grössere Bedeutung zu.

Nachteile ergeben sich für die Behörden durch den administrativen Mehraufwand. Wird die Fälligkeit eines Steuerbetrages aufgeschoben, so muss dessen Sicherstellung durch den Steuerschuldner verlangt werden. Die Erbschaftssteuerveranlagung kann bis zum Wegfall der Nutzniessungsbelastung nicht abgeschlossen werden, und es ist möglich, dass über Jahrzehnte hinweg die Sicherstellung überprüft werden muss³⁴.

Dieser Mehraufwand liesse sich meines Erachtens nur rechtfertigen, wenn dadurch eine Lösung geschaffen wäre, die nicht nur den Steuerbezug gerechter regeln würde, sondern ebenso eine tatsächlich gerechtere Besteuerung von Eigentumserben und Nutzniesser bedeuten würde. Als nächstes ist somit über eine Lösungsmöglichkeit nachzudenken, die es erlaubt, die Besteuerung der Steuersubjekte nicht nur statistisch gerecht auszugestalten, sondern sie der tatsächlichen Abwicklung der Erbschaft anzupassen³⁵.

³³Leemann zu Art. 765 ZGB, S. 519.

³⁴Vgl. weitere Ausführungen zu administrativen Problemen bei der sog. Aufschubslösung, hinten § 7 II.B.6.

³⁵Vgl. hinten § 7 II.B.3.

B. Besteuerung des Eigentümers für einen verringerten Wert,
periodische Besteuerung des Nutzniessers

Dem Minderwert des belasteten Vermögensanfalles wird wiederum durch einen entsprechenden Abzug in Höhe des kapitalisierten Wertes der Nutzniessung beim Eigentumserben Rechnung getragen. Für den Nutzniesser wird eine periodische Steuer eingeführt. Diese Variante ist ein Schritt zu einer gerechteren Besteuerung in dem Sinn, dass nicht mehr einfach auf die statistische Lebenserwartung eines Steuersubjektes abgestellt wird, sondern auf seine effektive Lebensdauer. Das folgende Beispiel wird die Notwendigkeit der Anpassung an die tatsächlichen Verhältnisse erläutern.

Beispiel:

Ein Erblasser hinterlässt seinem Grossvater Fr. 1'000'000.-- zu Eigentum. Die Nutzniessung an diesem Vermögen vermacht er seiner 45jährigen Hausangestellten. Der Barwert dieser Nutzniessung beträgt Fr. 711'550.--³⁶. Die Hausangestellte stirbt bereits nach 5 Jahren.

³⁶Berechnung nach Stauffer/Schaetzle, Tafel 30.

1. Besteuerung nach zürcherischem Erbschafts- und
Schenkungssteuerrecht (ESchG)

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbe	288'450.-	5'000.-	283'450.-	2	29'676.-*
Nutzniesserin	711'550.-	5'000.-	706'550.-	6	254'088.-*

* (bei Erbanfall)

Gemäss § 26 Abs. 1 ESchG ist der ganze Steuerbetrag von Fr. 283'764.-- bei Erbanfall aus dem Nutzniessungsvermögen zu bezahlen. Der Eigentumserbe erhält folglich bei Wegfall der Nutzniessung ein Vermögen von Fr. 716'236.-- zur freien Verfügung³⁷. Dem Nutzniesser stehen davon zu seinen Lebzeiten bei einem Zinssatz von 3,5 % rund Fr. 25'068.-- im Jahr zur Verfügung. Die Hausangestellte erhält nun lediglich während 5 Jahren diese Nutzniessungserträge. Veranlagt wurde sie aber für jährliche Erträge bis zu ihrem statistisch errechneten Lebensende. Für einen Ertrag von gesamthaft Fr. 125'340.- wurde eine Steuer von Fr. 254'088.-- errechnet. Diese Steuer konnte allerdings aus dem Nutzniessungsvermögen beglichen werden, womit letztlich der Eigentumserbe diesen Steuerbetrag allein trägt. Zum Nachdenken veranlasst, dass der Eigentumserbe einen weit- aus tieferen Steuerbetrag hätte entrichten müssen, wenn ihm die Erbschaft unbelastet zugefallen wäre:

³⁷Bei den Rechnungsbeispielen ist von der Prämisse auszugehen, dass die Vermögenssubstanz keinen Wertveränderungen unterliegt.

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentums- erbe	1'000'000.-	5'000.-	995'000.-	2	119'400.-

In diesem Fall müsste er lediglich Fr. 119'400.-- bezahlen.
Die Besteuerung nach dem bestehenden Gesetz befriedigt nicht.

2. Lösung nach Vorschlag "Änderung der Steuertraglast"³⁸

Bei der Variante, die dem Nutzniesser die Steuertraglast selbst auferlegt, ergibt sich folgendes:

Der Nutzniesserin wird eine Steuer von Fr. 254'088.-- auferlegt, die sie aus dem eigenen Vermögen zu bezahlen hat. Bei einer Lebensdauer von nur weiteren 5 Jahren bedeutet dies, dass sie für Erträge von insgesamt Fr. 125'340.-- mehr als das Doppelte an Steuern abliefern müsste.

Unter diesem Gesichtspunkt scheidet diese Variante aus. Eine Anpassung der Besteuerung an die tatsächliche Lebensdauer der Nutzniesserin muss hier möglich sein. Ausserdem würde dem Eigentumserben ein völlig ungerechtfertigter Vorteil zukommen, denn er würde mit einer Steuerbelastung von nur Fr. 29'676.-- bereits nach 5 Jahren die Vermögenssubstanz von Fr. 1'000'000.-- (bzw. von Fr. 970'324.-- nach Abzug der Steuern) zur freien Verfügung erhalten.

³⁸Vgl. § 7 I.C.

3. Lösung nach Vorschlag "Besteuerung des Eigentümers bei Wegfall der Nutzniessung, Besteuerung des Nutzniessers bei Erbanfall"³⁹

Diese Lösung ist nicht praktikabel, solange die geschuldete Steuer der beiden Steuersubjekte auf Grundlage von statistischen Werten berechnet wird. Bei Erbanfall schuldet die Nutzniesserin unverändert Fr. 254'088.-- Steuern für eine Nutzniessung, die nur einen Wert von Fr. 125'340.-- erreichen wird. Wenn nicht der Zeitpunkt des tatsächlichen Wegfalls der Nutzniessung berücksichtigt wird, muss diese Variante ebenfalls ausscheiden. Gerechter wäre diese Variante, wenn die Steuerbeträge wie im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz aus dem Nutzniessungsvermögen beglichen werden könnten. Allerdings würden sich die bereits beschriebenen Probleme wieder stellen⁴⁰.

Ein Mittel zur besseren Anpassung der Veranlagung an die tatsächlichen Verhältnisse könnte die Einführung einer periodischen Steuer auf Seiten des Nutzniessers sein.

4. Die periodische Steuer im System der Erbschafts- und Schenkungssteuern

Böckli sucht nach einer Möglichkeit, die Zuwendungen in Form von Nutzniessungen oder sonstigen periodischen Leistungen einer periodischen Steuer zu unterwerfen: "Beim Erben oder Schenkungsempfänger findet ein Wertzufluss statt, dieser ist denn auch das materielle Steuerobjekt der Erbschaftssteuer. Immerhin ist man sich weithin einig, dass eine Unterstellung unter die periodische Einkommenssteuer nicht durchführbar ist"⁴¹. Böckli ist damit einverstanden, dass eine Unterstel-

³⁹Vgl. § 7 II.A.

⁴⁰Vgl. vorn § 7 I.A.3.

⁴¹Böckli S. 324; vgl. hiezuvorn § 1 II.

lung unter die Einkommenssteuer nicht in Frage kommt, beschäftigt sich aber ernsthaft mit einer periodischen Erbschafts- und Schenkungssteuer. Als Beispiel führt er das baselstädtische Steuerrecht an⁴².

Entscheidend kann hier nur sein, ob die Erbschaftssteuern so andersartig sind, dass sich eine periodische Erhebung unter keinen Umständen rechtfertigen lässt. Zuppinger sieht die Erbschaftssteuern als eigenständiges System auch bezüglich ihrer Ausrichtung auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes: "Abweichend von dem für die allgemeinen Staats- und Gemeindesteuern gültigen Grundsatz bemisst sich die Steuerbelastung bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht nach der Gesamtheit der Mittel und Güter des Steuerpflichtigen. Damit ist indessen nicht gesagt, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer keine Gültigkeit besitze. Nur das Mass für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist ein anderes. Bei der Staatssteuer und den allgemeinen Gemeindesteuern werden die gesamten Verhältnisse für die Bemessung herangezogen. Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer bemisst sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nach dem einzelnen Objekt, das heisst nach der Grösse des Erbanfalles oder der Zuwendung"⁴³.

In unserem Staatswesen soll jeder Steuerpflichtige an die Staats- und Gemeindelasten seinen Beitrag leisten, allerdings

⁴²An und für sich ist die Erbschaftssteuer im Basler Steuerrecht bei Erbanfall (§ 81 Abs. 1 StG-BS) geschuldet und wäre daher systematisch nicht hier zu erwähnen. Basel-Stadt ist jedoch der einzige Kanton, der eine periodische Erbschaftssteuer kennt, und dieses Beispiel muss daher hier einer näheren Betrachtung unterzogen werden. Im Basler-Modell kann die Steuer des Nutzniessers jährlich auf dem tatsächlich empfangenen Wert entrichtet werden (§ 81 Abs. 3 StG-BS).

⁴³Zuppinger, ZBl 66 S. 294.

im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel. Dies entspricht dem Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer und dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Da nun aber die Verfassung dem Gesetzgeber ausdrücklich in Art. 19 Abs. 4 KV die Wahl der Steuerarten überlässt, kann diesen Grundsätzen nur in verschiedener Ausgestaltung nachgelebt werden. "Für eine Objektsteuer ist Mass der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit das einzelne Objekt, für eine Rechtsverkehrssteuer der wirtschaftliche Umsatz oder die wirtschaftliche Bedeutung des Aktes"⁴⁴.

Schliesst man sich der Meinung Zuppinger an, wird die Ausgestaltung der Erbschafts- und Schenkungssteuer als periodische Steuer ausgesprochen schwierig. Schon der vorangehend gemachte Lösungsvorschlag mit der Teilzahlungsmöglichkeit für den Nutzniesser lässt sich bezüglich der Einbeziehung des sonstigen Vermögens bei Beurteilung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit dieser Meinung nicht in Einklang bringen. Relativierend wirkt jedoch der Umstand, dass die Teilzahlungen nur bei Zahlungsunfähigkeit als Ausnahmebestimmung statuiert werden sollen, wobei jetzt eine eigentliche Institutionalisierung einer periodischen Besteuerung der Nutzniessungserträge oder periodischen Leistungen zur Diskussion steht. Im Kanton Zürich hat man für die unentgeltlichen Rechtsübergangsvorgänge von Todes wegen oder unter Lebenden das System der einmaligen Steuererhebung bei Erbanfall oder zum Uebertragungszeitpunkt gewählt. Sollte man nun aber zum Schluss kommen, dass dieses System in Zusammenhang mit nutzniessungsbelasteten oder mit periodischen Leistungen belasteten Erbschaften keine steuergerechte Lösung garantiert, muss man dieses System anpassen.

⁴⁴Reimann/Zuppinger/Schärner N 3 zu Art. 19 KV.

5. Abzug beim Eigentumserben

Wird dem Eigentumserben bei Erbanfall ein Abzug in Höhe des kapitalisierten Wertes der Nutzniessungsbelastung zugestanden und eine periodische Steuer beim Nutzniesser für die einflussenden Erträge erhoben, so ist erstmals bei einem Steuersubjekt die Besteuerung entsprechend den faktischen Verhältnissen beziehungsweise der tatsächlichen Bereicherung garantiert. Wird allerdings auf Seiten des Eigentumserben dem Prinzip der einmaligen Steuererhebung bei Erbanfall treu geblieben, so ist der gewährte Abzug in Höhe des Barwertes der Belastung entweder zu hoch oder zu tief, denn die Fälle, in denen der Nutzniesser genau im Alter seiner statistischen Lebenserwartung stirbt, dürften eher selten sein⁴⁵.

Wird dem Eigentumserben ein Steueraufschub bis zum Wegfall der Nutzniessung gewährt, so wird die Berücksichtigung der Tatsachen erleichtert. Auch ohne Steueraufschub gibt es die Möglichkeit, bei Wegfall der Nutzniessung dem Eigentumserben noch weitere Steuern aufzuerlegen oder einen Betrag zurückzuerstatten; dieses Vorgehen wäre jedoch weitaus komplizierter.

Bei periodischer Besteuerung der jeweils zufließenden Erträge beim Nutzniesser ist es einfach, zum Zeitpunkt seines Ablebens seine bereits bezahlten Steuerbeträge mit dem vom Eigentumserben geschuldeten Steuerbetrag zu verrechnen. Hat der Nutzniesser lange gelebt, so vermindert sich die Steuerbelastung beim Eigentumserben, hat er kurze Zeit gelebt, wird diesem eine höhere Steuer auferlegt. Allerdings muss hier Voraussetzung sein, dass die Verwandtschaftsnähe des Eigentumserben zum Erblasser die Höhe seiner geschuldeten Steuer bestimmt, und es dürfen nicht einfach bezahlte Steuerbeträge des Nutzniessers, die auf dessen persönlicher Beziehung zum Erblasser

⁴⁵In dieser Beziehung ist die Lösung im Basler Steuergesetz inkonsequent. Einerseits wurde der weitreichende Entscheid für eine periodische Erbschaftssteuer gefällt,

beruhen, unbesehen bei Wegfall der Nutzniessung angerechnet werden. Denn dadurch würde sich die Steuerbelastung des Eigentumserben entweder zu seinem Vor- oder zu seinem Nachteil verfälschen.

Böckli befürwortet die Erhebung der Erbschaftssteuer beim Eigentumserben bei Wegfall der dinglichen Last unter Anrechnung der vom Nutzniesser bezahlten periodischen Erbsteuer⁴⁶. Er lässt jedoch das Problem der unter Umständen unterschiedlichen Verwandtschaftsnähe von Eigentumserbe und Nutzniesser zum Erblasser vollständig ausser acht. Mit seiner Lösung wäre somit der grosse Nachteil der höheren oder tieferen steuerlichen Belastung des Eigentumserben durch das persönliche Verhältnis des Nutzniessers zum Erblasser nicht ausgeräumt. Im Vergleich zur Zürcher Lösung wären allerdings die Vorzeichen verkehrt: Aus einem weit entfernten Verwandtschaftsgrad des Nutzniessers zum Erblasser würde der Eigentumserbe Vorteile ziehen, während er bei der Zürcher Lösung durch diesen Umstand belastet wird⁴⁷.

Diese Lösungsvariante kann nur ihren Sinn haben und steuergerecht sein, sofern nicht die bezahlten Steuerbeträge des Nutzniessers angerechnet werden, sondern bei Wegfall der Nutzniessung eine auf der tatsächlichen Entwicklung beruhende Veranlagung durchgeführt wird. Dabei kann der Wert der Nutzniessungsbelastung auf der Grundlage der effektiven Lebensdauer berechnet werden und beim Eigentumserben vom Erbanfall in Abzug gebracht werden. Beim Eigentumserben darf nur noch auf diesem Betrag eine Erbschaftssteuer auf Grundlage seines Verwandtschaftsverhältnisses zum Erblasser veranlagt werden. Die auf Grundlage statistischer Werte durchgeführte Kapitalisierung der Nutzniessungsbelastung zum Zeitpunkt des Erbanfalls

andererseits fehlt ein adäquater Schritt beim Eigentumserben.

⁴⁶Böckli S. 374.

⁴⁷Ein weit entfernter Nutzniesser bezahlt bei dieser Lösung hohe periodische Steuern. Werden diese *tel quel* angerechnet, so kommt der Eigentumserbe zu einem Vorteil, der ihm

les wird nur für die Bestimmung des Steuersatzes und für die Festsetzung der Sicherstellung gebraucht⁴⁸.

Diese Variante könnte noch weiter ausgebaut werden. Es wäre grundsätzlich möglich, den Eigentumserben zum Zeitpunkt des Wegfalls der Nutzniessung für den ihm zufallenden Betrag zu besteuern. Dies würde allerdings eine vollständige Abkehr von den Grundsätzen einer Rechtsverkehrssteuer bedeuten, denn nicht der Rechtsübertragungsvorgang wäre steuerauslösend, sondern die Bereicherung als solche. Im Falle, da die belastete Vermögenssubstanz eine Werteinbusse erlitten haben sollte, ginge dem Staat zumindest ein Teil des Steuersubstrates verloren. Die periodisch entrichteten Beträge des Nutzniessers, die infolge der Wertverminderung der Vermögenssubstanz ebenso abnehmende Tendenz aufweisen würden, könnten diesem Verlust nur unmassgeblich entgegenwirken. Diese Variante muss einen revolutionären Eindruck hinterlassen; sie ist jedoch Folge einer konsequenten Berücksichtigung der tatsächlichen Gegebenheiten. Es wäre allerdings schwierig, der Kritik zu begegnen, dass hier der Boden einer Rechtsübertragungssteuer verlassen werde und nunmehr der Bereicherung ausschlaggebende Bedeutung zukomme.

Es ist der Lösung der Vorzug zu geben, die die Grundsätze einer Rechtsverkehrssteuer wahrt. Wird bei Erbanfall die Veranlagung durchgeführt, die Steuer des Eigentumserben jedoch bis zum Zeitpunkt des Wegfalls der Belastung aufgeschoben, so ist einerseits diesen Grundsätzen Genüge getan. Wird beim Nutzniesser eine periodische Steuer auf den ihm regelmässig zufließenden Erträgen erhoben, so widerspricht dies andererseits nicht den Anforderungen einer Rechtsübertragungssteuer, da diese im Moment des Erbanfalles den Eigentumsübergang vom

nicht zusteht.

⁴⁸Je nach tatsächlicher Lebensdauer des Nutzniessers entrichtet er allerdings auf Grundlage eines zu hohen oder zu tiefen Steuertarifes die periodischen Steuern, wenn der Steuer-

Erblasser auf den Eigentumserben zum Gegenstand hat. Die Ausgestaltung der Zahlungsweise der vom Nutzniesser geschuldeten Steuer kann eine Rechtsverkehrssteuer nicht in ihren Grundsätzen berühren, solange die Steuerbelastung auf dem Kapitalwert der Nutzniessung nicht abgebaut wird. Dass bei der Berechnung dieses Barwertes die effektive Lebensdauer des Nutzniessers berücksichtigt wird, ist ebenso kein Verstoß gegen die Grundsätze einer Rechtsverkehrssteuer. Mit anderen Worten wahrt die Variante diese Grundsätze, bei der die Nutzniessungserträge einer periodischen Erbschaftssteuer unterliegen, der Barwert der effektiv in Anspruch genommenen Nutzniessung auf Grundlage der tatsächlichen Lebensdauer des Berechtigten errechnet und vom Erbanfall⁴⁹ in Abzug gebracht wird; von diesem Restbetrag wird die Erbschaftssteuer des Eigentumserben erhoben. Diese Lösung wird den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst weitgehend gerecht unter Beibehaltung der Rechtsgrundsätze einer Erbanfallsteuer.

6. Sicherstellung

Sicherstellung muss bei den Varianten, die mit einem Aufschub der Besteuerung bis zum Wegfall der Nutzniessung oder einer periodischen Erhebung der Steuer beim Nutzniesser verbunden sind, verlangt werden, sofern der sichere Eingang des Steuersubstrates im Vordergrund steht. Gerade diese Sicherstellung kann das eigentliche Ziel einer Aufschubslösung oder einer periodischen Besteuerung des Nutzniessers in Gefahr bringen, nämlich den Eigentumserben erst im Zeitpunkt seiner Bereicherung zu belasten, beziehungsweise der mangelnden Li-

betrag bei Erbanfall aufgrund statistischer Werte festgelegt wird. Im Interesse der Vereinfachung des Verfahrens ist m.E. diese Ungenauigkeit in Kauf zu nehmen.

⁴⁹Der Wert des Erbanfalles zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers ist massgebend.

quidität des Nutzniessers Rechnung zu tragen. Böckli anerkennt die Notwendigkeit der Sicherstellung bei Erhebung der periodischen Erbschaftssteuer beim Nutzniesser: "Dies ist nötig, weil die Erbschaftssteuer am letzten Wohnsitz des Erblassers anknüpft und folglich der Steueranspruch des Gemeinwesens auch bei Wegzug des Empfängers weiterbesteht und "in rem" vollstreckbar bleiben muss. Zu Recht wird eine nicht zu einschneidende Sicherstellung als genügend erachtet"⁵⁰.

In den Kantonen, die keine Aufschubslösung kennen, ist immer wieder die Notwendigkeit der Sicherstellung der Steuerbeträge als gewichtiges Argument gegen eine solche Lösung ins Feld geführt worden. Je nach Ausgestaltung dieser Sicherstellung kann eine Aufschubslösung natürlich die gleichen Auswirkungen zeitigen, wie eine Lösung, bei der bei Erbanfall der ganze Steuerbetrag erhoben wird. Wie Böckli richtig feststellt, muss eine "nicht zu einschneidende" Sicherstellung als genügend erachtet werden⁵¹. Zu einschneidend in diesem Sinn wäre sicherlich eine Sicherstellung in Form von Sachwerten oder anderen Vermögenswerten, da diese unter Umständen gerade dem Nutzniessungsbedachten fehlen. Im Kanton Basel-Stadt wird zum Beispiel eine Sicherstellung in Form einer Garantieerklärung eines den Steuerpflichtigen vertretenden Treuhänders als genügend erachtet. Bei einer solchen Lösung sind auch die administrativen Umtriebe der Steuerbehörden übersehbar. Bei einem Wohnsitzwechsel, sei es des Eigentumserben oder des Nutzniessers, kann sich der Steuergläubiger bei Schwierigkeiten an den Garanten halten. Am einfachsten wäre es natürlich, ganz auf Sicherstellung zu verzichten.

Will man Probleme bei einem Wohnsitzwechsel des Eigentumserben oder Nutzniessers ganz ausschliessen, so kommen nur

⁵⁰Böckli S. 373.

⁵¹Er erwähnt allerdings das Problem der Sicherstellung lediglich im Zusammenhang mit der periodischen Besteuerung des Nutzniessers. Bei der Besteuerung des Eigentumserben erst

noch Lösungen mit einer so einschneidenden Sicherstellung in Betracht, die einer Besteuerung bei Erbanfall gleichkommen.

7. Kumulation mit der Einkommenssteuer

Bei Erhebung einer periodischen Erbschaftssteuer beim Nutzniesser stellt sich das Problem der Kumulation mit der Einkommenssteuer für die Nutzniessungserträge. Da für die periodische Erbschaftssteuer ebenso die jährlichen Erträge zur Bestimmung ihrer Höhe massgebend sein müssen, sind dieselben Erträge Grundlage für zwei unterschiedliche Steuerarten. Höhn meint dazu: "Bei hohen Steuersätzen kann anderseits die Kumulation von periodisch erhobenen Einkommens-, Vermögens- und Erbschaftssteuern dazu führen, dass der Nutzniessungsertrag praktisch wegbesteuert wird"⁵². Für ihn ist dies ein Argument gegen eine periodische Erbschaftssteuer.

Um die periodische Erbschaftssteuer und ihre Berechnung klarer zu machen, sei hier ein Veranlagungsbeispiel gemäss Basler Steuergesetz dargestellt, da die periodische Erbschaftssteuer einzig im Kanton Basel-Stadt verwirklicht wurde⁵³.

Beispiel

Ein Erblasser stirbt im Jahre 1976. Er hinterlässt einem Freund (70jährig) die Nutzniessung an einem Vermögen, das jährlich Fr. 31'200.-- Erträge abwirft. Der Barwert dieser Nutzniessung beträg somit Fr. 290'472.--⁵⁴. Nach Abzug des

bei Wegfall der Nutzniessung stellen sich dieselben Probleme.

⁵²Höhn, Gutachten, S. 28.

⁵³vgl. 4. Kapitel.

⁵⁴Berechnung nach Stauffer/Schaetzle, Tafel 30.

Freibetrages in der Höhe von Fr. 1'000.--⁵⁵ verbleibt folglich ein Betrag von Fr. 289'472.--, der von der Erbschaftssteuer erfasst wird. Aufgrund seiner finanziellen Situation ist der Nutzniesser nicht in der Lage, die für den kapitalisierten Betrag dieser Nutzniessung geschuldete Erbschaftssteuer sofort zu entrichten, und er ersucht gemäss § 81 StG-BS um periodische Besteuerung des jährlich empfangenen Betrages⁵⁶. Gemäss § 84 Abs. 1 lit. f beträgt die Steuer 18 % für nichtverwandte Personen. Gemäss § 85 Abs. 1 tritt zu dieser Steuer ein Zuschlag von 95 %⁵⁷.

Die Veranlagung lautet somit folgendermassen:

Periodische Erbschaftssteuer

Steuerbarer Betrag	Steuersatz	Steuerbetrag
Jahresertrag 31'200.--	18 %	5'616.--
Zuschlag	95 % ⁵⁸	<u>5'335.20</u>
Jährlich erhobene Steuer		10'951.20
		=====

Der Steuerpflichtige wird bis zur Tilgung der ganzen geschuldeten Steuer jährlich Fr. 10'951.20 als periodische Erbschaftssteuer entrichten. Die Nutzniessungserträge unterliegen

⁵⁵§ 83 Abs. 2 lit. b StG-BS.

⁵⁶§ 81 Abs. 3 StG-BS lautet: "Besteht der Erbanfall oder die Zuwendung in einer Nutzniessung oder in einem Recht auf periodische Leistungen, so steht es dem Pflichtigen gegen Sicherstellung frei, die Steuer statt auf dem kapitalisierten Wert jährlich auf der empfangenen Leistung zu entrichten.

⁵⁷Gemäss Basler StG in der Fassung vom 6.12.1973 wird bis zu einem Betrag von Fr. 400'000.-- ein Zuschlag von 95 % erhoben.

⁵⁸Der Zuschlag erfolgt nach der Höhe des Kapitalwertes der Nutzniessung.

zusätzlich jährlich der Einkommenssteuer. Im Steuergesetz des Kantons Basel-Stadt findet sich eine Bestimmung, die eine zu hohe Belastung einer Rente infolge Kumulation mit der Erbschaftssteuer verhindert: Nur die Hälfte einer Rente wird besteuert, die aus einer Erbschaft stammt. Für die Ermittlung des Steuersatzes ist allerdings der volle Betrag massgebend⁵⁹. Auf einen Jahresertrag von Fr. 31'200.-- wären somit Fr. 1'773.-- Einkommenssteuern zu entrichten, was ein jährliches Steuertotal von Fr. 12'724.20 ergibt⁶⁰. In diesem Fall muss unter keinen Umständen mit einer Wegbesteuerung der Nutznießungserträge infolge Kumulation der beiden Steuerarten gerechnet werden. Die Erhebung einer periodischen Erbschaftssteuer ist nicht an und für sich Grund für eine Wegbesteuerung. Die Höhe der Besteuerung ist eine Frage der anwendbaren Steuersätze, die sich aber ebenso bei einer einmaligen Besteuerung des Kapitalwertes einer Nutzniessung bei Erbanfall stellt. Entweder ist der anwendbare Steuersatz gerechtfertigt oder nicht. Ob dieser beim ganzen Erbanfall zur Anwendung kommt oder nur bei den jährlichen Nutznießungserträgen ist unwichtig. Auch bei der Besteuerung des Kapitalwertes der Nutzniessung kann sich die Frage einer Wegbesteuerung stellen⁶¹. Die Kumulation der beiden Steuerarten kann allein kein Argument gegen eine periodische Erbschaftssteuer sein.

Bei einem Wohnsitzwechsel des Nutzniessers stellt sich allerdings das Problem, dass ein Kanton im Hoheitsgebiet eines

⁵⁹Renten und ähnliche periodische Leistungen fallen bei der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes mit dem vollen Betrag in Betracht. Die Steuer wird jedoch von der Hälfte der Rente berechnet, wenn diese ganz auf Leistungen des Rentenberechtigten selbst oder auf Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung zurückzuführen ist oder wenn die entsprechende Kapitalzuwendung der Einkommenssteuer nicht unterläge; § 51 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a StG-BS.

⁶⁰Gemäss Steuertarif des Kantons Basel-Stadt vom 1.1.1977.

⁶¹Vgl. Ausführungen von Böckli S. 372.

anderen Kantons periodische Steuern infolge des Erbfalles erheben würde, während der Kanton des neuen Wohnsitzes für die Erträge der Nutzniessung ebenfalls eine periodische Steuer erheben würde, allerdings unter dem Titel einer Einkommenssteuer. Dieses Beispiel bringt einem die Andersartigkeit einer periodischen Erbschaftssteuer und ihre Auswirkungen besonders nahe. Entscheidet man sich für eine periodische Erhebung der Erbschaftssteuer für den Nutzniesser, so ist dieser Schritt mit allen Inkonvenienzen nur zu rechtfertigen, wenn eine Lösung daraus resultiert, die allen Interessen des Eigentumserben und des Nutzniessers Rechnung trägt.

C. Würdigung der Lösungsvarianten "Besteuerung des Eigentümers bei Wegfall der Nutzniessung unter Anrechnung der Steuer des Nutzniessers"

Böckli vertritt die Besteuerung des Eigentümers bei Wegfall der Belastung unter Anrechnung der bezahlten Steuerbeträge des Nutzniessers als die einzig sachgerechte Lösung⁶². Vernünftigerweise kommt hier nur die Variante der periodischen Besteuerung des Nutzniessers in Betracht. Die Vorteile dieser Lösung liegen auf der Hand: Der Eigentumserbe wird erst besteuert, wenn er wirklich in den Genuss seines Erbanfalles kommt. Die Höhe der von ihm zu entrichtenden Steuer ist den tatsächlichen Verhältnissen angepasst, indem die vom Nutzniesser entrichteten Steuerbeträge zum Abzug gelangen. Für die Nutzniessungserträge entrichtet der Begünstigte eine periodische Steuer entsprechend der ihm jährlich zufließenden Bereicherung.

Diese Variante berücksichtigt die effektive Dauer der Nutzniessungsbelastung. Andererseits ist sie nicht ganz konsequent zu Ende geführt, indem ihr derselbe Nachteil anhaftet

⁶²Böckli S. 374 f.

wie der Lösung, die das Nutzniessungsvermögen mit der Steuer des Nutzniessers belastet. Die persönliche Beziehung des Nutzniessers zum Erblasser bestimmt die Steuerbelastung des Eigentumserben. Um diesem Nachteil wirksam zu begegnen, muss diese Variante so weit entwickelt werden, dass die Berücksichtigung aller Komponenten beim jeweiligen Steuersubjekt möglich wird. Im Zeitpunkt des Wegfalls der Nutzniessung sollten deshalb nicht die bezahlten Steuerbeträge des Nutzniessers zur Anrechnung kommen, sondern beim Eigentumserben müsste vom im Zeitpunkt des Erbanfalles festgelegten Vermögenswert der Kapitalwert der Nutzniessung - auf Grundlage der tatsächlichen Lebensdauer des Begünstigten errechnet - in Abzug gebracht werden und dieser Restbetrag besteuert werden, natürlich unter Berücksichtigung des Verwandtschaftsverhältnisses des Eigentumserben zum Erblasser. Damit wäre der schwerwiegende Nachteil, der der von Böckli vorgeschlagenen Lösung anhaftet, behoben, ohne die Vorteile einer solchen Lösung preiszugeben.

Andererseits haben beide Varianten die Nachteile, die mit einem Aufschub der Steuerpflicht für den Wert der Vermögenssubstanz bis zum Wegfall der Belastung verbunden sind. Der Zeitpunkt des Wegfalls der Nutzniessung liegt in ungewisser Zukunft. Ausserdem kann auch in einem nutzniessungsbelasteten Vermögen ein Vermögenswert für den Eigentümer gesehen werden, der bereits zum Zeitpunkt des Erbanfalles besteuert werden müsste⁶³.

Auf diesen Standpunkt hat sich namentlich die mit der Revision des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes betraute Kommission gestellt. Ausserdem erachtet sie die periodische Erhebung einer Erbanfallsteuer als äusserst problematisch, da damit das Prinzip der Einmaligkeit der Steuer und damit das System der Erbanfall- bzw. Schenkungssteuer durchbrochen werde. Die administrativen Nachteile dieser Lösung lassen sich sicher-

⁶³Höhn, Gutachten, S. 31: "Auch wenn damit letztlich einmal die gesamte Erbschaft besteuert wird, so darf doch nicht über-

lich nicht wegdiskutieren. Wird beim Nutzniesser eine periodische Steuer eingeführt, so ist dies mit sich stetig wiederholenden Veranlagungsverfahren verbunden für Leistungen, die oft geringfügig sind. Wird zudem für den geschuldeten Steuerbetrag Sicherstellung verlangt, so muss eigens ein staatliches Kontrollsystem aufgebaut werden.

Will man die effektive Belastungsdauer durch die Nutzniessung berücksichtigen, bleibt nur der Weg einer Aufschubslösung. Erst bei Wegfall der Belastung lässt sich feststellen, wie stark die Einschränkung des Eigentumserben in seinen Rechten war. Die Basler Lösung, die der Besteuerung bei Erbanfall treu bleibt, aber den Nutzniesser periodisch besteuert, ermöglicht mit dieser Lösung zwar, dass der Nutzniesser die ihn betreffenden Steuern selbst tragen kann. Sie schöpft aber nicht alle Vorteile aus, die bei einem so grossen Schritt zu einer periodischen Erbschaftssteuer unbedingt verwirklicht werden müssten, wie Besteuerung des Eigentumserben bei Wegfall der Nutzniessung und Berücksichtigung der tatsächlichen Lebensdauer des Nutzniessers bei Berechnung des Barwertes. Mit dieser Lösung werden Nachteile in Kauf genommen, ohne alle möglichen Vorteile zu verwirklichen.

Entscheidet man sich für eine Besteuerung des Eigentümers bei Wegfall der Nutzniessung unter Berücksichtigung der effektiven Dauer der Belastung, so ist diese Lösung möglichst weitgehend unter Wahrung der Grundsätze einer Rechtsverkehrssteuer auszugestalten⁶⁴.

sehen werden, dass die Steuerpflicht für den Wert der Vermögenssubstanz über eine u.U. lange Zeit aufgeschoben bleibt, obwohl das nutzniessungsbelastete Vermögen in dieser Zeit nicht unbedingt als wertlos zu betrachten ist und somit schon im Zeitpunkt des Erbanges beim Eigentümer ein Vermögensanfall stattfindet." A.M. Böckli S. 374: Er spricht einem nutzniessungsbelasteten Objekt jeglichen Verkehrswert ab, da ihm die tatsächliche und rechtliche Dispositionsfreiheit fehle; vgl. Ausführungen vorn § 6 I.A.

⁶⁴Vgl. vorn § 7 II.B.5.

III. Würdigung der steuerrechtlichen Behandlung nutzniessungs- belasteter Erbanfälle bei Steuerpflicht des Nutzniessers

Aus den vorangehenden Ausführungen ergibt sich, dass bei allen Lösungsvarianten mit Vor- und Nachteilen zu rechnen ist. Die Lösung im zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz kann veranlagungstechnisch als die einfachste und übersichtlichste Lösung gewertet werden. Die Auffassung von der Erbanfallsteuer als Rechtsübertragungssteuer wurde hier konsequent und systemgerecht umgesetzt. Bei Erbanfall tritt der Eigentumserbe in die Rechte des Erblassers ein und zu diesem Zeitpunkt wird die Steuerveranlagung durchgeführt. Aus dem Prinzip der einmaligen Besteuerung heraus folgt, dass unter Zuhilfenahme von statistischen Werten der kapitalisierte Wert der Nutzniessung bestimmt wird und steuerlich Berücksichtigung findet. Dass auch der Nutzniesser die Erbschaftssteuer aus dem Nutzniessungsvermögen bezahlen kann, ist aus der direkten Umsetzung des Prinzips einer Rechtsübertragungssteuer zu verstehen: Die Eigentumsübertragung erfolgt auf den Eigentumserben, nicht auf den Nutzniesser; der Nutzniesser darf lediglich die Erträge der Vermögenssubstanz verbrauchen, nicht aber über die Erbmasse verfügen; dass die Nutzniessungserträge durch die Steuerbelastung der bezüglichen Vermögenssubstanz geschmälert sind, ist bereits zivilrechtlich begründet. Der Gesichtspunkt des vom Staat regelmässig benötigten Steuersubstrates darf ebenfalls nicht ganz ausser acht gelassen werden. Bei der Zürcher Lösung kann der Staat in gewisser Periodizität mit Einnahmen aus den Erbschaftssteuern rechnen, denn bereits bei Erbanfall wird die ganze Steuer aus dem Nutzniessungsvermögen fällig, unabhängig von der weiteren Entwicklung des Wertes der Vermögenssubstanz bis zum Wegfall der Belastung. Diese Lösung besticht durch ihre Klarheit und Berechenbarkeit. Deshalb griff die mit der Revision des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes betraute Kommission immer wieder auf diese Lösung zurück. Sollte man jedoch diese Lösung in Zusammenhang mit der Besteuerung des steuerfreien Nutzniessers als verfas-

sungswidrig betrachten müssen, würde sie ausscheiden⁶⁵. In einer Beziehung ist die Zürcher Lösung jedoch unter allen Umständen anders auszugestalten. Der Eigentumserbe bzw. sein Vermögen muss unabhängig von der Verwandtschaftsnähe des Nutzniessers zum Erblasser besteuert werden⁶⁶. In einem revidierten Gesetz ist diesem Erfordernis Rechnung zu tragen.

Gegenüber steht die komplizierte und bis in alle Details ausgefeilte Lösung, bei der die Besteuerung des Eigentumserben wie des Nutzniessers entsprechend ihrer effektiven Bereicherung aus der Erbschaft erfolgt. Die periodische Besteuerung des Nutzniessers erfasst nur die ihm wirklich zufließenden Erträge und der Eigentumserbe bezahlt für einen belasteten Vermögenswert angemessen weniger Erbschaftssteuern bei Wegfall der Nutzniessung, also im Zeitpunkt seiner Bereicherung. Hier werden die strengen Grundsätze einer Rechtsübertragungssteuer verlassen: Steuerauslösend ist jeweils das Bereicherungsmoment und nicht mehr der Rechtseintritt an und für sich. Da jedoch die nutzniessungsbelasteten Erbanfälle sich weder in das eine noch in das andere System perfekt einpassen lassen, muss die Anwendung anderer Besteuerungsgrundsätze für diese Erbanfälle in Betracht gezogen werden. Ob die Abkehr von festen, gewachsenen Rechtsgrundsätzen in gewissen, streng umgrenzten Fällen wünschenswert wäre, bleibt zu überdenken. Von der Kommission wurde diese Lösungsvariante als viel zu kompliziert und in der Praxis als undurchführbar verworfen.

Interessant ist, dass verschiedene Kantone Zwischenlösungen kennen, bei denen Elemente beider "Rechtssysteme" verwirklicht sind⁶⁷. Relativierend muss hier bemerkt werden, dass

⁶⁵Vgl. hinten § 8 I.A.1.

⁶⁶Vgl. hinten § 10.

⁶⁷Vgl. hinten, 4. Kapitel.

die jeweiligen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze nicht hauptsächlich im Hinblick auf nutzniessungsbelastete Erbanfälle ausgearbeitet wurden und dass Lösungen getroffen wurden, die nicht über jeden Zweifel erhaben sind. Nicht in jedem Kanton kommt zudem dem Steuersubstrat aus nutzniessungsbelasteten Erbanfällen die gleiche Bedeutung zu. Ausserdem ist nicht überall durch Ausserkraftsetzen einer bestandenenen Gesetzesbestimmung die Gelegenheit geschaffen worden, sich in gleichem Masse ausführlich mit der steuerlichen Behandlung belasteter Erbanfälle auseinanderzusetzen.

Ein kompliziertes Lösungsmodell kommt in der Bundesrepublik Deutschland zur Anwendung⁶⁸.

Sich hier für ein Lösungsmodell abschliessend zu entscheiden, wäre verfrüht, denn das Problem belasteter Erbanfälle im Zusammenhang mit einem steuerbefreiten Nutzniesser muss zuerst näher untersucht werden.

⁶⁸Der Eigentumserbe kann entweder Aufschub der Besteuerung bis zum Erlöschen der Belastung verlangen, wobei er dann die Steuer für den vollen Zeitwert schuldet oder er kann bereits bei Erbanfall die Veranlagung beantragen, wobei dann die Belastung nicht berücksichtigt wird, aber die Steuer für den Kapitalwert der Belastung bis zu deren Wegfall zinslos gestundet wird; Kapp zu § 25 ErbStG.

§ 8 Besteuerung nutzniessungsbelasteter Erbanfälle bei Steuerbefreiung des Nutzniessers

Es gibt wichtige Gründe für die Steuerbefreiung des überlebenden Ehegatten von den Erbschafts- und Schenkungssteuern. Es würde dem Grundsatz der Familienbesteuerung zuwiderlaufen, den überlebenden Ehegatten einer Erbschafts- und Schenkungssteuer zu unterwerfen¹. Allerdings wird in dieser Beziehung nicht in allen Kantonen dem Grundsatz der Familienbesteuerung so streng gefolgt wie im Kanton Zürich². Da gerade die Besteuerung nutzniessungsbelasteter Erbanfälle zugunsten des steuerbefreiten Ehegatten im Kanton Zürich zu einer Auseinandersetzung mit dem Verwaltungsgericht geführt hat, ist vorerst wieder auf die Lösung im Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ESchG) einzugehen.

I. Bei Erbanfall

A. Besteuerung im Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ESchG)

Für den zürcherischen Gesetzgeber war ein weiterer, bereits mehrmals erwähnter Grundsatz leitend, nämlich die Wahrung der einmaligen vollen Besteuerung von Zuwendungen³. Dies führte den Gesetzgeber zu der Lösung, im Falle des steuerbefreiten Nutzniessers den Eigentumserben mit der Steuer für den ganzen Vermögenswert zu belasten. Mit dieser Lösung wahrte er den Grundsatz der Familienbesteuerung wie den Grundsatz der einmaligen vollen Besteuerung von Zuwendungen.

¹Zumindest verlangen die familiären Beziehungen auch im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht die Privilegierung des überlebenden Ehegatten; Zuppinger, Familienbesteuerung, S. 313.

²Vgl. hinten, 4. Kapitel.

³A 1936 S. 187.

Das Zürcher Verwaltungsgericht betrachtete den § 3 Abs. 2 ESchG als verfassungswidrig, da dem Minderwert eines belasteten Erbteiles nicht Rechnung getragen werde und jegliche sachliche Begründung für eine solche Gesetzesbestimmung fehle.

Zu den einzelnen Punkten der Kritik des Verwaltungsgerichtes wurde in § 4 II. ausführlich Stellung genommen. Zur Verfassungswidrigkeit dieser Bestimmung verweise ich im besonderen auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtes in seinem Entscheid im Jahre 1982, wo es zugesteht, dass § 3 Abs. 2 ESchG als "nicht legitim, auch wenn nicht geradezu als bundesrechtswidrig erscheint"⁴. Diese Aeusserung stellt die früheren Entscheide betreffend § 3 Abs. 2 ESchG in Frage und es kann ein Fehlen jeder sachlichen Begründung für eine solche Bestimmung mit Sicherheit verneint werden.

1. Sachliche Begründung für § 3 Abs. 2 ESchG

Diese Gesetzesbestimmung darf nicht für sich alleine betrachtet werden, sondern muss im System des ganzen Gesetzeswerkes beurteilt werden. Ein auf Grundlage einer Rechtsübertragungssteuer aufgebautes Erbschaftssteuerrecht setzt den Grund der Besteuerung in erster Linie beim Eintritt des Eigentumserben in die Rechte des Erblassers zum Zeitpunkt des Erb-anfalles. Die dingliche Belastung durch die Nutzniessung ist zeitlich beschränkt und bedeutet sicherlich eine wesentliche Beeinträchtigung dieser Rechte, jedoch bleibt der Eigentumserbe zivilrechtlicher Nachfolger in die Rechtsstellung des Erblassers. In diesem Umstand liegt allein schon die sachliche Begründung für § 3 Abs. 2 ESchG, welcher dem Eigentumserben in Verbindung mit § 26 Abs. 1 ESchG die Traglast aus dem Nutzniessungsvermögen für die Steuer auf dem ganzen Erbanfall auferlegt.

⁴VGr 6.4.1982, SR 58/1981 S. 8; StR 37 S. 463; § 4 II.B.9.

Der Einwand, dass der Minderwert eines belasteten Erbanfalles keine Berücksichtigung findet, gilt streng genommen ebenso für § 3 Abs. 1 ESchG, denn auch bei Steuerpflicht des Nutzniessers wird die ganze Steuer aus dem Nutzniessungsvermögen bezahlt. Dass aus diesem Umstand keine Verfassungswidrigkeit abgeleitet werden kann, geht aus der sachlichen Begründung dieser Bestimmung im System des Gesetzes hervor. Die Rechtsübertragung auf den Eigentumserben ist das steuerauslösende Tatbestandselement. Das Verwaltungsgericht hat in keiner Erwägung diese Bestimmung in Zweifel gezogen, obwohl letztlich der Eigentumserbe bei Wegfall der Nutzniessung lediglich den nach Abzug der Steuer verbliebenen Vermögenswert erhält, denselben Wert also, den ein Erbe eines unbelasteten Vermögens bereits bei Erbanfall erhält. Diese Auswirkung resultiert aus dem ersten wie dem zweiten Absatz des § 3 ESchG, wird aber nur in Zusammenhang mit Absatz 2 gerügt. Eine Verfassungswidrigkeit von § 3 ESchG ist zu verneinen, obwohl zugegeben werden muss, dass letztlich keine Unterscheidung der Besteuerung zwischen belasteten und unbelasteten Erbanfällen getroffen wird⁵. Inwieweit diese Bestimmung beibehalten werden soll, ist anlässlich der Totalrevision des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes zu überprüfen.

Interessant ist zudem die Schlussfolgerung von Höhn in seinem Gutachten. Er geht in seinen Betrachtungen einen Schritt weiter und bezeichnet gerade die durch das Verwaltungsgericht geschaffene Rechtslage als verfassungswidrig: "Wir sind der Meinung, dass der Gesetzgeber die durch den Verwaltungsgerichtsentscheid hervorgerufene Situation allein schon mit Rücksicht auf die Lechtsgleichheit nicht hinnehmen dürfte, sondern eine entsprechende Korrektur vornehmen müsste. Andernfalls könnte der Eigentümer eines nutzniessungsbelasteten Erbanfalles, der die Steuer des steuerpflichtigen Nutz-

⁵Bezüglich der Erbenhaftung wird eine Unterscheidung getroffen: "Für die Erbschaftssteuer haften die Erben solidarisch bis zum Betrage ihrer nicht mit Nutzniessung belasteten Be-

niessers gemäss § 26 Abs. 1 tragen muss, mit Recht geltend machen, er werde rechtsungleich behandelt im Vergleich zu einem wirtschaftlich genau gleichgestellten Eigentümer, der wegen Steuerfreiheit des Nutzniessers keine Steuer auf dem Barwert der Nutzniessung zu tragen hat. Daraus folgt, dass die gesetzliche Regelung nicht nur in einem Punkt korrigiert werden kann, ohne dass dadurch neue Ungleichbehandlungen entstehen. Der Gesetzgeber müsste vielmehr die Gesamtsituation überprüfen..."⁶. Höhn sieht in der geschaffenen Rechtslage eine Ungleichbehandlung der Eigentümer, die es durch eine geeignete Regelung wieder abzuschaffen gelte⁷. Es ist ihm auf Grundlage der vorangegangenen Ausführungen mit Sicherheit zuzustimmen, dass die punktuelle Aenderung eines Gesetzeswerkes nur neue Ungereimtheiten hervorruft und dass bei Aenderungen vor allem auf die tragenden Grundsätze Rücksicht zu nehmen ist.

Ein weiterer Gesichtspunkt ist in der Beurteilung von § 3 Abs. 2 ESchG miteinzubeziehen.

2. Die Zürcher Lösung in Zusammenhang mit nutzniessungsbelasteten Schenkungen

Gemäss § 5 lit. a ESchG unterliegen der Schenkungssteuer "Zuwendungen unter Lebenden, womit jemand aus seinem Vermögen einen andern ohne entsprechende Gegenleistung bereichert". In § 6 Abs. 1 ESchG werden die der Schenkungssteuer nicht unter-

reicherung aus dem Vermögensanfall"; § 26 Abs. 2 ESchG.

⁶Höhn, Gutachten, S. 67.

⁷"Sofern der Nutzniesser steuerpflichtig ist, kann der Eigentümer den Wert der Nutzniessung für die Berechnung seiner Steuer in Abzug bringen, muss aber andererseits gemäss § 26 Abs. 1 ESchG die auf dem Wert der Nutzniessung erhobene Steuer des Nutzniessers tragen. Ist dagegen der Nutzniesser steuerfrei, so ist gemäss den Verwaltungsgerichtsentscheiden der Abzug ebenfalls vorzunehmen, hingegen entfällt selbstverständlich die Steuertraglast des Eigentümers für eine Steuer des Nutzniessers. Die steuerliche Belastung des Eigentümers (Steuertraglast) ist somit in beiden Fällen

liegenden Leistungen bestimmt⁸, während Absatz 2 die Bestimmungen der §§ 3 und 4 ESchG als sinngemäss anwendbar erklärt.

Grundsätzlich werden belastete Schenkungen ebenso behandelt wie belastete Erbanfälle. Was der Ehemann jedoch seiner Ehefrau oder seinen unterhalts- bzw. unterstützungsberechtigten Kindern in Erfüllung seiner familienrechtlichen Pflichten zuwendet, wird nicht als Schenkung betrachtet. Eine solche Zuwendung stellt eine Belastung für den Verpflichteten dar und ist - auch wenn sie in einer Nutzniessung oder einem Recht auf eine ähnliche periodische Leistung an einen steuerbefreiten Empfänger besteht - abzugsberechtigt. Bestand und Umfang der Unterhalts- und Unterstützungspflichten ergeben sich aus dem Zivilrecht. Was über die Erfüllung familienrechtlicher Pflichten hinaus geleistet wird, unterliegt der Besteuerung nach § 3 Abs. 1 und 2 ESchG. Belastet daher ein Ehegatte eine Zuwendung mit einer Nutzniessung oder einer ähnlichen periodischen Leistung zugunsten der Ehefrau, kann der Wert dieser Belastung von der Zuwendung abgezogen werden, denn diese Zuwendung wird bis zu einem gewissen Umfang als in Erfüllung seiner familienrechtlichen Pflicht getätigt angesehen und § 3 Abs. 2 ist nicht anwendbar⁹.

Gemäss ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes sind dem steuerlichen Schenkungsbegriff drei Elemente eigen-

nicht dieselbe, obwohl dem Eigentümer in beiden Fällen genau gleich viel zufließt. Die vermeintliche Gleichbehandlung der Eigentümer nutzniessungsbelasteter Erbanfälle erweist sich somit in Wirklichkeit als eine Ungleichbehandlung." Höhn, Gutachten, S. 66 f.

⁸Uebliche Gelegenheitsgeschenke, die den Wert von Fr. 1'000.-- nicht übersteigen (§ 6 Abs. 1 lit. a) und Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer aus dem Arbeitsverhältnis, sofern sie der Einkommenssteuer unterliegen (§ 6 Abs. 1 lit. b).

⁹RB 1948 Nr. 69.

tümlich, nämlich die Zuwendung, die Bereicherung und die Unentgeltlichkeit¹⁰. Zu diesen bisherigen, notwendigen Elementen kommt steuerlich neu der Schenkungs-wille hinzu¹¹.

Die herrschende Lehre definiert das Schenkungssteuer-objekt als Tatsache der schenkungsweisen Rechtsnachfolge. Die Schenkungssteuer wird als Rechtsübertragungssteuer mit Bereicherungscharakter betrachtet¹². Der Wert des übergebenen Vermögens bildet die Steuerbemessungsgrundlage.

Würde diese Definition konsequent auf den Fall der Zuwendung einer Nutzniessung zugunsten des Ehegatten auch in Erfüllung einer familienrechtlichen Pflicht übertragen, so müsste der Abzug des Barwertes der Nutzniessung verweigert werden, nachdem § 6 Abs. 2 ESchG ausserdem ausdrücklich auf § 3 ESchG verweist. Der Beschenkte ist im Moment der Zuwendung Eigentümer geworden, auch bezüglich des Barwertes der Nutzniessung. Die Zuwendung hat den Schenknehmer in die Rechte des Schenkgebers eintreten lassen und § 3 Abs. 2 ESchG sollte zur Anwendung kommen. Nutzniessungsbelastete Erbanfälle und Schenkungen sollten nach gleichen Kriterien behandelt werden. Bleibt man bei der jetzigen Praxis, wäre dies ein Argument für die durch das Verwaltungsgericht getroffene Regelung.

¹⁰RB 1960 Nr. 98, RB 1973 Nr. 45, RB 1981 Nr. 99.

¹¹Beweismässig besteht für das Vorhandensein eines Schenkungswillens eine natürliche Vermutung, wenn einer Leistung keine entsprechende Gegenleistung gegenübersteht; VGr 16.12.1983, SR 1/1983.

¹²Blumenstein S. 168; Monteil S. 1; Sieveking S. 9; Styger S. 3; Zuppinger II S. 13; Grüninger/Studer S. 503.

3. Gleichbehandlung der nutzniessungsbelasteten Erbanfälle

Aus dem Wortlaut des Zürcher Gesetzes kann man schliessen, dass unter Anwendung von § 3 in Verbindung mit § 26 ESchG die nutzniessungsbelasteten Erbanfälle gleich besteuert werden. Dies trifft nur bei einem Vergleich gleichgelagerter Erbanfälle zu, was die folgenden Beispiele erläutern werden¹³.

Beispiel 1:

Ein Erblasser hinterlässt seiner Ehefrau, 55jährig, die Nutzniessung an Fr. 1 Million. Der Eigentumserbe dieses Vermögens ist sein Sohn. Der Barwert der Nutzniessung beträgt Fr. 598'500.--¹⁴.

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbe	1'000'000.-	30'000.-	970'000.-	1	58'200.-
Nutzniesserin	---	---	---	-	---

Das Nutznießungsvermögen beträgt nach Abzug des Steuerbetrages Fr. 941'800.--.

Beispiel 2:

Ein Erblasser hinterlässt seiner Ehefrau, 55jährig, die Nutzniessung an Fr. 1 Million. Der Eigentumserbe dieses Vermögens ist ein ehemaliger Angestellter des Erblassers.

¹³In den folgenden Beispielen dürfen die Pflichtteile als gewahrt gelten; im Interesse einer einfacheren Darstellung sind zusätzlich übergegangene Vermögenswerte vernachlässigt worden.

¹⁴Berechnung nach Stauffer/Schaetzle, Tafel 30.

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbe	1'000'000.-	5'000.-	995'000.-	6	356'200.-
Nutzniesserin	---	---	---	-	---

Das Nutznießungsvermögen beträgt nach Abzug des Steuerbetrages Fr. 643'800.--

Beispiel 3:

Ein Erblasser hinterlässt seiner Tochter, 55jährig, die Nutzniessung an Fr. 1'000'000.--. Der Eigentumserbe dieses Vermögens ist ein ehemaliger Angestellter des Erblassers.

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbe	401'500.-	5'000.-	396'500.-	6	136'530.-
Nutzniesserin	598'500.-	30'000.-	568'500.-	1	<u>33'910.-</u>
					170'440.-
					=====

Das Nutznießungsvermögen beträgt nach Abzug des Steuerbetrages Fr. 829'560.--.

In den ersten beiden Beispielen ist der Nutzniesser jeweils steuerbefreit. Die Verwandtschaftsnähe des Eigentumserben zum Erblasser ist jedoch unterschiedlich. Ist der Eigentumserbe mit dem Erblasser entfernt oder gar nicht verwandt, so entstehen dem steuerbefreiten Ehegatten als Nutzniesser direkte Nachteile. Der Barwert seiner Nutzniessung wird mit einer sehr hohen Steuer belegt, da der Eigentumserbe nicht die einfache Steuer schuldet, sondern gemäss § 11 ESchG ein Vielfaches davon. Das Nutznießungsvermögen wird somit erheblich höher belastet und wirft um so geringere Erträgnisse ab. Der steuerbefreite Nutzniesser wird je nach Verwandtschaftsgrad des Eigentumserben zum Erblasser mit höheren oder niedrigeren Nutzniessungserträgen rechnen können.

Gleichgelagerte nutzniessungsbelastete Erbanfälle sollen steuerrechtlich gleich, ungleichgelagerte ungleich behandelt werden. Es gilt folglich zu entscheiden, welche Faktoren über die Gleichheit oder Ungleichheit eines belasteten Erbanfalles entscheiden sollen. In der heutigen gesetzlichen Regelung beeinflussen die Verwandtschaftsnähe des Eigentümers und des Nutzniessers zum Erblasser gegenseitig die Besteuerung des Erbanfalles.

Durch die Belastung mit den Steuern für den Barwert der Nutzniessung hat der Eigentumserbe auch auf diesem Betrag gemäss seinem Verwandtschaftsverhältnis Steuern zu entrichten. Dadurch kann ein Eigentumserbe bei Steuerbefreiung des Nutzniessers faktisch sogar schlechter gestellt sein als ein Eigentumserbe eines Vermögens, das mit einer Nutzniessung zugunsten eines Steuerpflichtigen beschwert ist (vgl. 3. Beispiel). Im Unterschied zum Beispiel 2 wird auf dem Barwert der Nutzniessung lediglich die vom Nutzniesser geschuldete Steuer erhoben, die viel tiefer ist, als wenn der Eigentumserbe auf diesem Betrag die Steuern zu entrichten hat, da die Tochter des Erblassers gemäss § 11 ESchG nur mit der einfachen Steuer belastet wird. Der Eigentumserbe zahlt in Beispiel 2 doppelt so viel Steuern bei Steuerfreiheit des Nutzniessers als im Beispiel 3, wenn dieselbe Nutzniessung einem steuerpflichtigen Berechtigten in einer steuergünstigen Gruppe zukommt.

Dass im Falle des steuerbefreiten Nutzniessers im Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz die Erbenqualität des Eigentumserben für die Besteuerung des Erbanfalles ausschlaggebend ist, entspricht den erbschaftssteuerlichen Grundsätzen. Diese Lösung bietet Gewähr dafür, dass wirklich jeder nutzniessungsbelastete Erbanfall nach den gleichen Kriterien besteuert wird. Mit diesem Grundsatz kann auch begründet werden, dass dem Eigentumserben kein Abzug in Höhe des Barwertes der Nutzniessung zugestanden wird. Zieht man jedoch den Vergleich zu den mit Nutzniessungen zugunsten eines Steuerpflichtigen

belasteten Erbanfällen, so muss man eingestehen, dass diese gesetzliche Lösung zu merkwürdigen Ergebnissen führen kann. Zugegebenermassen sind die gewählten Beispiele nicht die häufigsten Fälle nutzniessungsbelasteter Erbanfälle. Zu den häufigsten zählen zweifelsohne die Erbanfälle von Nachkommen des Erblassers, die mit einer Nutzniessung zugunsten des überlebenden Ehegatten belastet sind. Eine gesetzliche Lösung muss jedoch auch in anderen Fällen einer Prüfung standhalten, sofern nicht für seltene Fälle eine Ausnahmbestimmung geschaffen wird. Es ist nach einer Lösung zu suchen, die die Gleichbehandlung der Eigentumserben nutzniessungsbelasteter Erbanfälle unter Berücksichtigung der Grundsätze einer Rechtsübertragungssteuer garantiert. Dabei ist interessant, wie die Erbschaftsfälle in den vorangehenden Beispielen gemäss der heute gültigen Regelung unter Ausschluss von § 3 Abs. 2 ESchG veranlagt werden.

Beispiel 1

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbe	401'500.-	30'000.-	371'500.-	1	21'005.-
Nutzniesserin	---	---	---	-	---

Beispiel 2

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbe	401'500.-	5'000.-	396'500.-	6	136'530.-
Nutzniesserin	---	---	---	-	---

Beispiel 3

unverändert

Bei dieser Lösung fällt die von Höhn kritisierte Ungleichbehandlung der Eigentumserben auf. Ist eine Vermögenssubstanz zugunsten eines steuerfreien Nutzniessers belastet, zahlt der Eigentümer aus dem Nutzniessungsvermögen einen viel kleineren Steuerbetrag, wie wenn die Belastung zugunsten eines steuerpflichtigen Nutzniessers besteht, da für diesen Fall eben die Besteuerung des Barwertes vorgesehen ist. Die Eigentumserben dieser Kategorie sind viel schlechter gestellt, zumindest so lange die Steuern des Nutzniessers weiterhin aus dem Nutzniessungsvermögen beglichen werden. Dieses Ergebnis der Regelung steht in krassem Widerspruch zu der ursprünglichen Zielsetzung des Gesetzgebers. Für die Besteuerung des Eigentumserben darf nicht entscheidend sein, ob seine Vermögenssubstanz zugunsten eines steuerfreien oder -pflichtigen Nutzniessers belastet ist.

B. Besteuerung des Nutzniessers für den Barwert

Bei den vorangehend beschriebenen Lösungsvarianten im Zusammenhang mit dem steuerpflichtigen Nutzniesser, die die Steuertraglast für den kapitalisierten Wert der Nutzniessung ihm selbst auferlegen, muss im Falle einer Steuerbefreiung des Nutzniessers dieses Steuersubstrat entfallen. Eine andere Konsequenz kann nicht gezogen werden. Deshalb hätte das Verwaltungsgericht nicht auf halbem Weg stehen bleiben dürfen. Bei einer Ausserkraftsetzung von § 3 Abs. 2 in Verbindung mit § 26 Abs. 1 ESchG wäre die logische Folge gewesen, auch § 3 Abs. 1 ESchG zu ändern und die Steuertraglast für den Barwert der Nutzniessung dem Begünstigten selbst aufzuerlegen. Bei allen vorgeschlagenen Lösungsvarianten, in denen der Nutzniesser seine Steuer aus dem eigenen Vermögen schuldet, kann im Falle seiner Steuerfreiheit auf dem kapitalisierten Wert der Nutzniessung keine Steuer erhoben werden.

II. Besteuerung des Eigentümers bei Wegfall der Nutzniessung, Besteuerung des Nutzniessers bei Erbanfall

Alle Varianten mit dem Ziel, eine den tatsächlichen Verhältnissen besser angepasste Besteuerung nutzniessungsbelasteter Erbanfälle zu erreichen, auferlegen in der Regel die Steuertraglast für den Wert der Nutzniessung dem Begünstigten, wenn auch in unterschiedlicher Ausgestaltung. Bei Steuerfreiheit des Nutzniessers stellt sich daher bei diesen Lösungen kein weiteres Problem. Das Steuersubstrat für den Barwert der Nutzniessung entfällt.

Höchstens bei der von Böckli propagierten Lösung "Besteuerung des Eigentumserben bei Wegfall der Nutzniessung unter Anrechnung der bezahlten Steuerbeträge des Nutzniessers" handelt es sich um eine Variante, die bei Steuerbefreiung des Nutzniessungsberechtigten keine klare Regelung nach sich zieht. Ist der Nutzniesser steuerbefreit, bezahlt er keine periodische Erbschaftssteuer und dem Eigentumserben wäre folglich kein Abzug zu gestatten. Böckli vertritt allerdings diese Lösung, um in jedem Fall eine gerechte Besteuerung des Eigentumserben wie des Nutzniessers zu gewährleisten¹⁵. Den Gesichtspunkt eines steuerbefreiten Begünstigten hat er jedoch nicht miteinbezogen.

Abgesehen davon liesse sich eine Gesetzesbestimmung denken, die grundsätzlich den Eigentumserben für den nutzniessungsbelasteten Erbanfall als steuerpflichtig betrachtet und durch den Nutzniesser erbrachte Steuerbeträge an diejenigen des Eigentumserben anrechnet. Dass somit bei Steuerfreiheit des Nutzniessers dem Eigentumserben die Last für den ganzen Erbanfall zukäme, würde dem Sinn einer solchen gesetzlichen Regelung entsprechen. Diese müsste vor allem in das System des Erbschaftssteuergesetzes passen. Wie vorn ausgeführt, stellen

¹⁵"Fällt also die Nutzniessung schon wenige Jahre nach dem Todesfall wieder weg - der Fall der stossendsten Ungerechtigkeit bei der Regelung mit Barwertbesteuerung - so ist,

sich jedoch diverse Probleme bei der Ausgestaltung der Steuerpflicht des Nutzniessers¹⁶.

III. Würdigung der Besteuerung nutzniessungsbelasteter Erb- anfälle bei Steuerfreiheit des Nutzniessers

Alle Varianten, die die Besteuerung bei Wegfall der Nutzniessung vorsehen, sind mit einer vollständigen Aenderung des ursprünglichen Erbschaftssteuersystems im Kanton Zürich verbunden. Ihre Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse, sei es durch periodische Besteuerung des Nutzniessers oder durch die Berücksichtigung der effektiven Lebensdauer des Nutzniessers zur Feststellung der wirklichen Bereicherung des Eigentumserben, führt in gewisser Weise zu einer Abkehr von den Grundsätzen einer Rechtsübertragungssteuer. Die steuerauslösenden Momente entsprechen nicht mehr diesen Grundsätzen, sondern nähern diese Varianten einer "Bereicherungssteuer" an. Aus diesem Grund kommen sie auch bei Einbeziehung der Problematik des steuerbefreiten Nutzniessers nicht weiter in Betracht, will man dem Gesetzssystem einer Rechtsübertragungssteuer treu bleiben.

Die ursprüngliche Lösung im zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz erscheint im Lichte aller Betrachtungen nicht als die schlechteste. Auch die Regelung von § 3 Abs. 2 ESchG hat ihren Platz und wahrt das Zusammenspiel mit den einkommenssteuerlichen Grundsätzen. Allerdings ist die Praxis betreffend nutzniessungsbelasteter Schenkungen bedenklich, denn eine konsequente Anwendung des Gesetzes verlangt die Besteuerung des Schenknehmers für die ganze Schenkung auch im Falle

genau den Verhältnissen angepasst, praktisch die ganze Erbschaftssteuer von dem Eigentümer zu entrichten";
Böckli S. 375.

¹⁶Vgl. § 7 II.C.

ihrer Belastung mit einer Nutzniessung zugunsten des Ehegatten in Erfüllung einer familienrechtlichen Pflicht.

In einer Beziehung ist unter allen Umständen eine Aenderung vorzunehmen: die steuerliche Belastung des Eigentumserben darf nicht von der Verwandtschaftsnähe des Nutzniessers zum Erblasser abhängen. Bei Steuerfreiheit des Nutzniessers ist durch die gesetzliche Regelung schon heute die Gleichbehandlung gleichgelagerter Erbanfälle gewährleistet, da der Eigentumserbe auch für den Barwert der Nutzniessung auf Grundlage seiner Erbenqualität besteuert wird. Beim steuerpflichtigen Nutzniesser wird jedoch eine Steuer aus dem Nutzniessungsvermögen bezogen, die aufgrund der Erbenqualität des Nutzniessers in ihrer Höhe festgestellt wird. Vergleicht man nun gleichgelagerte Erbanfälle untereinander, die sich lediglich durch die Steuerpflicht bzw. -freiheit des Nutzniessers unterscheiden, so kann dieses Ergebnis nicht mehr als eine Gleichbehandlung solcher Erbanfälle gesehen werden. Wenn hier von Gleichbehandlung gesprochen wird, so wird dabei auf den Eigentumserben abgestellt. Im System einer Rechtsübertragungssteuer muss seine Verwandtschaftsnähe zum Erblasser steuerrechtlich entscheidend sein¹⁷.

Auf Grundlage dieser Voraussetzungen kann nun ein weiterer Lösungsvorschlag gemacht werden, der die gesamte Problematik der Besteuerung nutzniessungsbelasteter Erbanfälle berücksichtigt. Zuerst werden jedoch noch kurz die Probleme im Zusammenhang mit den durch ähnliche periodische Leistungen belasteten Erbanfällen aufgezeichnet, damit diese ebenfalls in einem Lösungsvorschlag berücksichtigt werden können.

¹⁷vgl. vorn § 7 I.A.3.

§ 9 Besteuerung der durch periodische Leistungen belasteten Erbanfälle und Schenkungen im zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht

Neben Nutzniessungen können andere periodische Leistungen zulasten von Erbanfällen vermacht werden. Es sind vor allem Renten zu erwähnen, die auf Lebenszeit des Begünstigten gestellt sind¹. Unter Leibrenten versteht man "periodisch wiederkehrende, gleichbleibende, auf das Leben einer Person gestellte Leistungen, die nicht Verzinsung oder Rückzahlung einer Kapitalforderung bilden"². Ebenso wie bei der Nutzniessung wird der Steuerwert dieser Leistungen gemäss § 15 Abs. 1 ESchG durch Kapitalisierung der Jahresleistung zu dem im Zeitpunkt des Erbanfalles geltenden Zinssatz für Obligationen der Zürcher Kantonalbank und nach dem Lebensalter des Begünstigten festgestellt. Im Gegensatz zu der Besteuerung von Nutzniessungen gelten für die Besteuerung der periodischen Leistungen die Absätze 2 und 3 des § 15 ESchG nicht, d.h. eine Einschätzung des künftigen Barwertes nach billigem Ermessen und unter Würdigung besonderer Verhältnisse ist nicht vorgesehen und der unter Umständen mit dieser Rente belastete Erbanfall darf zu über 3/4 seines Verkehrswertes besteuert werden. Gemäss § 26 Abs. 1 ESchG sind dem Rentenempfänger Teilzahlungen auf begründetes Gesuch hin und gegen Sicherheitsleistung zu bewilligen. § 3 ESchG ist ebenso für durch periodische Leistungen belastete Erbanfälle anwendbar und es stellen sich somit dieselben im Zusammenhang mit den nutzniessungsbelasteten Erbanfällen beschriebenen Probleme. Akzentuierter tritt hier

¹Neben diesen Leibrenten gibt es sog. Zeitrenten, die nicht auf das Leben des Berechtigten gestellt sind. Sie gelten jedoch begrifflich nicht im eigentlichen Sinn als Rente, sondern als "periodische, ratenweise Rückzahlung eines verzinslichen Kapitals in gleichbleibenden Leistungen, sog. Annuitäten". Reimann/Zuppinger/Schärrer N 4 zu § 19 lit. g StG, unter Verweis auf RB 1955 Nr. 32 = ZBl 57 S. 47 = ZR 55 Nr. 15.

²ZBl 58 S. 222 f.

noch die fehlende Anpassungsmöglichkeit an den effektiven Kapitalwert einer periodischen Leistung hervor, da keine "Auffangbestimmungen" im Sinne von § 15 Abs. 2 und 3 ESchG vorgesehen sind und ein Erblasser dem Begünstigten eine Leibrente vermachen kann, die die Vermögenssubstanz verzehrt³. In diesem Fall wird die Vermögenssubstanz nicht "nur" durch den geschuldeten Steuerbetrag, sondern ausserdem durch jährliche Rentenbeträge belastet, die nicht mehr durch die Zinserträge gedeckt werden können. Würde nun bei einem steuerfreien Begünstigten § 3 Abs. 2 ESchG unverändert angewendet, so hätte der Eigentumserbe bei Erbanfall eine steuerliche Belastung für einen Vermögenswert zu tragen, an dem er nie Eigentum erworben hat. Die Rechtsübertragung bei Erbanfall ist nicht für den Teil des Vermögens erfolgt, der vom Rentenbegünstigten verzehrt werden darf. "Das Nutzniessungsvermächtnis an den steuerfreien Ehegatten, auf das die Ausnahmevorschrift des § 3 Abs. 2 ESchG vorwiegend zugeschnitten ist, ist dadurch gekennzeichnet, dass der Belastete die Früchte des geerbten Vermögens weiterzugeben hat, sein Kapital aber durch die Belastung nicht angezehrt wird. Von Rechten auf eine ähnliche periodische Leistung, von denen in § 3 Abs. 2 ESchG neben der Nutzniessung die Rede ist, kann dementsprechend nur gesprochen werden, wenn sie das Kapital unangetastet lassen. Wo der Belastete nicht nur die Erträgnisse, sondern auch noch das Vermögen selbst angreifen muss, um das ihm auferlegte Vermächtnis zu erfüllen, greift die Ausnahmebestimmung von § 3 Abs. 2 ESchG nicht Platz"⁴. Diese Entscheidung der Oberrekurskommission darf den substanzverzehrenden Vermögensteil betreffend

³Ein Erblasser hinterlässt seiner Ehefrau z.B. eine lebenslängliche Rente von Fr. 36'000.-- p.a. zulasten einer Vermögenssubstanz in der Höhe von Fr. 300'000.--. Bei einer durchschnittlichen Anlage dieser Vermögenssubstanz kann die Rente nicht aus den Vermögenserträgen gedeckt werden.

⁴ZR 47 Nr. 30.

als folgerichtig bezeichnet werden. Auch zivilrechtlich muss eine vermögensverzehrende periodische Leistung so beurteilt werden, dass die Rechtsübertragung nach dem Willen des Erblassers nicht in der Höhe des ganzen Vermögensbetrages erfolgt. Für eine Anwendung von § 3 Abs. 2 ESchG müssen somit zwei Voraussetzungen erfüllt sein: Der Rentenempfänger muss steuerbefreit sein und der belastete Eigentümer muss die periodische Leistung aus den Erträgen der Vermögenssubstanz erbringen können⁵. Für den sein Vermögen verzehrenden Teil muss ihm entsprechend den Grundsätzen einer Rechtsübertragungssteuer ein Abzug zugestanden werden. Diese Praxis muss auch in einer weiteren Lösungsvariante beibehalten werden.

Bei den nichtsubstanzverzehrenden Renten oder ähnlichen periodischen Leistungen stellen sich dieselben Probleme wie bei den Nutzniessungen.

⁵ZR 47 Nr. 30.

§ 10 Lösungsvorschlag

Keine der behandelten Varianten kann als eine Lösung ohne Nachteile bezeichnet werden. Kommt eine Variante einerseits sachlich allen Anforderungen nach, ist sie nicht mehr als praktikabel anzusehen. Ist sie andererseits praktikabel, so weist sie sachliche Ungerechtigkeiten auf. Je weiter eine Variante die tatsächlichen Gegebenheiten eines belasteten Erbanfalles berücksichtigt, desto unpraktikabler wird sie in der Regel in ihrer Anwendung. Ein weiterer Gesichtspunkt ist die Gesetzessystematik, die gewahrt bleiben muss. Bleibt man im Kanton Zürich den Prinzipien einer Erbanfallsteuer treu, so scheiden alle Varianten aus, die im Vordergrund die Bereicherung beim Eigentumserben oder Nutzniessungsbegünstigten sehen. Dies sind wiederum die Varianten, die vor allem auf die effektive Entwicklung bei den belasteten Erbanfällen abstellen. Die Varianten, die die Steuerveranlagung einmalig bei Erbanfall durchführen, passen am ehesten in diese Gesetzessystematik. Da die Zürcher Lösung unter diesen Gesichtspunkten viele Vorteile aufweist, wird ein Lösungsvorschlag gemacht, der auf dem zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz aufbaut, jedoch die in dieser Arbeit kritisierten Bestimmungen ändert.

I. Besteuerung der durch Nutzniessungen oder periodische Leistungen belasteten Erbanfälle und Schenkungen

A. Vorschlag 1

§ 3 Abs. 1 ESchG lautet:

Ist eine Erbschaft, ein Anfall oder eine Zuwendung mit einer Leistung zugunsten eines Dritten belastet, so wird der Wert dieser Belastung an der Erbschaft oder am Anteil des Beschwerten abgezogen und, wenn er steuerpflichtig ist, beim Empfänger besteuert nach Massgabe des Verwandtschaftsverhältnisses des Eigentumserben zum Erblasser.

§ 3 Abs. 2 ESchG: unverändert.

Bei dieser Variante wird bei Erbanfall die Steuerveranlagung durchgeführt. Die Steuerpflicht des Eigentumserben wird auf Grundlage des Wertes des Erbanfalles abzüglich des kapitalisierten Wertes der Belastung bestimmt. Die Steuerpflicht des Nutzniessungsbegünstigten bestimmt sich auf Grundlage des Barwertes der Belastung, allerdings nicht mehr unter Berücksichtigung seines Verwandtschaftsverhältnisses zum Erblasser, sondern desjenigen des Eigentumserben. In Zusammenhang mit § 26 Abs. 1 ESchG wird die Steuer des Eigentümers wie des Nutzniessers aus dem Nutzniessungsvermögen bezahlt und somit schliesslich vom Eigentumserben getragen. Steuersubjekt und Zuteilung der Steuertraglast haben sich durch die vorgeschlagene Gesetzesänderung nicht geändert.

Diese Variante schliesst somit einen wesentlichen Punkt der Kritik in der Zürcher Lösung aus, ohne ihre Vorteile preiszugeben: Der Eigentumserbe wird zwar wiederum mit der Steuer für den ganzen Erbanfall belastet, jedoch entsprechend seines eigenen Verwandtschaftsgrades zum Erblasser. Diese Lösung stellt die Besteuerung eines nutzniessungsbelasteten Erbanfalles in erster Linie auf den Eigentumserben ab und entspricht damit den Anforderungen einer Rechtsübertragungssteuer. Sie wahrt die gegenwärtige Gesetzessystematik. Sie steht ebenso mit dem Grundsatz der Familienbesteuerung in Einklang, da die Steuerfreiheit des Ehegatten gewahrt bleibt. Sie ist ohne weiteres in die Praxis umzusetzen.

Allerdings wird mit dieser Lösungsvariante der Einwand bekräftigt, der schon gegen die gesetzliche Lösung bestand, nämlich dass keine Unterscheidung mehr bei der Besteuerung eines belasteten und unbelasteten Erbanfalles getroffen werde und dass diese Lösung einer Eigentümerbesteuerung gleichkomme. Mit diesem Argument wurde § 3 Abs. 2 ESchG kritisiert. Durch die einseitige Belastung des Eigentumserben mit der Steuertraglast auch bei Steuerpflicht des Nutzniessers, kommt jedoch die gesetzliche Lösung auch in § 3 Abs. 1 einer Eigentümerbe-

steuerung nahe. Befürworter der gesetzlichen Lösung dürften folglich der hier vorgeschlagenen Variante weder die Kritik der Eigentümerbesteuerung noch der mangelnden Unterscheidung von belastetem und unbelastetem Erbanfall entgegensetzen.

Die folgenden Beispiele werden diese Lösungsvariante in ihrer Anwendung erläutern und ermöglichen, die Vor- und Nachteile besser einzuschätzen.

1. Beispiel

Ein Erblasser hinterlässt seinem Grossvater Fr. 1'500'000.-- zu Eigentum. Die Nutzniessung an diesem Vermögen hat er seiner 45jährigen Hausangestellten vermacht, die nach 5 Jahren stirbt. Der Barwert dieser Nutzniessung auf Grundlage statistischer Werte beträgt Fr. 1'067'325.--¹.

Veranlagung nach ESchG

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbe	432'675	5'000	427'675	2	49'864
Nutzniesserin	1'067'325	5'000	1'062'325	6	<u>382'437</u>
					<u>432'301</u>

¹Berechnung nach Stauffer/Schaetzle, Tafel 30.

Veranlagung nach Vorschlag 1

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbe	432'675	5'000	427'675	2	49'864
Nutzniesserin	1'067'325	5'000	1'062'325	2	127'479
					<u>177'343</u>

Veranlagung eines unbelasteten Erbanfalles

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbe	1'500'000	5'000	1'495'000	2	179'400

Aus diesem Beispiel ist zu entnehmen, dass die Besteuerung auch unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse gerechter in der Veranlagung nach dem Vorschlag 1 ausgestaltet ist. Da die Nutzniesserin weit vor ihrer statistischen Lebenserwartung stirbt, wird ihre Steuer auf Grundlage eines viel zu hohen Barwertes veranlagt. Dies fällt bei der Veranlagung nach Vorschlag 1 jedoch nicht nachteilig ins Gewicht, da die Steuer gemäss des Verwandtschaftsgrades des Eigentümers zum Erblasser berechnet wird und aus dem Nutzniessungsvermögen bezahlt werden kann. Dem Eigentumserben wird auf diesem Wege nie eine höhere Steuertraglast überbunden, als wenn sein Erbanfall von Anfang an unbelastet gewesen wäre. Die Veranlagung nach dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz ist in diesem Beispiel mit ihrer hohen Belastung des Vermögens des Eigentümers vollkommen ungerechtfertigt.

2. Beispiel

Ein Erblasser hinterlässt seiner Ehefrau, 50jährig, die Nutzniessung an einem Vermögen von Fr. 1'500'000.--. Eigentumserbe ist sein Sohn. Der Barwert der Nutzniessung beträgt 988'050.-- Franken².

Veranlagung nach ESchG

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbe	1'500'000	30'000	1'470'000	1	88'200
Nutzniesserin	--	--	--	-	--

Veranlagung nach Vorschlag 1 und eines unbelasteten Erbanfalles

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbe	1'500'000	30'000	1'470'000	1	88'200
Nutzniesserin	--	--	--	-	--

3. Beispiel

Ein Erblasser hinterlässt seiner Ehefrau, 50jährig, die Nutzniessung an einem Vermögen von Fr. 1'500'000.--. Als Eigentumserbe dieses Vermögens ist ein ehemaliger Angestellter des Erblassers eingesetzt. Der Barwert der Nutzniessung beträgt wiederum Fr. 988'050.--.

²Berechnung nach Stauffer/Schaetzle, Tafel 30.

Veranlagung nach Vorschlag 1

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbe	511'950	5'000	506'950	6	182'502
Nutzniesserin	988'050	30'000	958'050	6	<u>344'898</u>
					<u>527'400</u>

Veranlagung bei einem unbelasteten Erbanfall

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbe	1'500'000	5'000	1'495'000	6	<u>538'200</u>

Die Beispiele 2 und 3 belegen, dass sich bei der Besteuerung eines durch Nutzniessung zugunsten eines steuerbefreiten Begünstigten belasteten Eigentumserben mit der vorgeschlagenen Lösung nichts verändert. Die Steuerpflicht wird in diesem Fall ganz dem Eigentümer auferlegt. Unter dem Gesichtspunkt der Erbschaftssteuer als einer Rechtsübertragungssteuer ist diese Lösung zu vertreten. Unter dem Gesichtspunkt der faktischen Auswirkung in Zusammenhang mit § 26 Abs. 1 ESchG ist es die einzige sachgerechte Lösung, da wirklich jeder Erbanfall unter denselben Kriterien besteuert wird. Gemäss dem Willen des Gesetzgebers wird der Grundsatz der Wahrung der einmaligen und vollen Besteuerung einer jeden Zuwendung vollzogen.

Vergleicht man die Veranlagung gemäss Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz in Beispiel 3 und 4, so fällt die unterschiedliche Steuerbelastung des Erbanfalles auf, obwohl der Barwert der Nutzniessung sich nicht verändert hat, der Eigentumserbe in keinem Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser steht und die Nutzniesserin entweder steuerfrei ist oder der privilegiertesten Klasse nach § 11 ESchG angehört. Die viel höhere Besteuerung im Beispiel 3 kommt gerade durch die

Steuerfreiheit des Nutzniessers zustande. Bei der Veranlagung gemäss Vorschlag 1 ist diese Ungereimtheit ausgeschaltet worden und auch bei einem Vergleich von Erbanfällen zugunsten steuerfreier und steuerpflichtiger Nutzniesser untereinander kann mit einer Besteuerung nach gleichbleibenden Kriterien gerechnet werden.

5. Beispiel

Ein Erblasser hinterlässt einer gemeinnützigen Stiftung Fr. 1'000'000.-- als Alleinerbin. Die Nutzniessung am ganzen Vermögen hat er seinem Patenkind, 50jährig, zugewendet. Der Barwert der Nutzniessung beträgt Fr. 592'550.--³.

Veranlagung nach ESchG

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbin	407'450	--	--	-	--
Nutzniesser	592'550	5'000	587'550	6	211'518

Veranlagung nach Vorschlag 1

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbin	407'450	steuerfrei	--	-	--
Nutzniesser	592'550	--	--	-	--

³Berechnung nach Stauffer/Schaetzle, Tafel 30.

Veranlagung eines unbelasteten Erbanfalles

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbin	steuerfrei	--	--	-	--

Die Regelung im zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz garantiert im Falle des steuerfreien Eigentums-erben wenigstens die Besteuerung des Barwertes der Nutznießung. Bei einer konsequenten Anwendung der Bestimmung von § 3 Abs. 1 gemäss Vorschlag 1 kann auf diesem Barwert keine Steuer mehr erhoben werden, da der Eigentumserbe steuerfrei und sein Steuerstatus für die Besteuerung ausschlaggebend ist. Die Steuerpflicht des Nutznießers oder Empfängers einer ähnlichen periodischen Leistung ist genau wie im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz statuiert. Der Unterschied besteht jedoch darin, dass zur Berechnung der Steuer das Verwandtschaftsverhältnis des Eigentümers massgebend ist. Ist dieser steuerfrei, so fehlt seine Eingliederung in § 11 ESchG. Nach meiner Auffassung ist der gemäss Vorschlag 1 geänderte § 3 ESchG so aufzufassen, dass die Steuerfreiheit des Eigentümers ein privilegiertes Verwandtschaftsverhältnis bzw. persönliches Verhältnis zum Erblasser ausdrückt, das seine Steuerfreiheit bedingt. In diesem Sinne ist dem Nutznießer diese Steuerfreiheit ebenfalls zu gewähren. Ausserdem darf der Eigentumserbe als Steuerträger nicht mit der Steuer des Nutznießers belastet werden, wenn er in konsequenter Weise als steuerbefreite Person behandelt wird.

Mit einer solchen Regelung kann der Steuerpflichtige Zuwendungen auf seinen Tod hin an gemeinnützige Institutionen vornehmen, mit der Auflage, zum Beispiel seinen Kindern bis an deren Lebensende die Nutznießung des zugewendeten Vermögensbetrages zu gewähren. Auf diesem Wege werden Erbschaftssteuern legal umgangen. Andererseits dürfte kaum ein Steuerpflichtiger nur aus steuerlichen Gründen solche Transaktionen vornehmen,

denn durch die Zuwendung 'des Vermögens an eine gemeinnützige Institution ist der Eigentumsübertrag an diese erfolgt und die Vermögenssubstanz der Familie entzogen worden. Dass in diesem Fall nur noch die Einkommens- und Vermögenssteuern vom Nutzniesser zu entrichten sind, kann als gerechtfertigt angesehen werden.

6. Beispiel

Ein Erblasser hinterlässt seinem Bruder ein Vermögen von Fr. 500'000.--. Seinem ehemaligen Angestellten, 60jährig, vermacht er eine Rente von Fr. 24'000.-- im Jahr. Der Barwert dieser Rente beträgt Fr. 314'880.--⁴.

Veranlagung nach ESchG

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbe	185'120	5'000	180'120	3	25'818
Rentenempfänger	314'880	5'000	309'880	6	<u>100'116</u>
					<u>125'934</u>

⁴Berechnung nach Stauffer/Schaetzle, Tafel 30.

Veranlagung nach Vorschlag 1

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbe	185'120	5'000	180'120	3	25'818
Rentenempfänger	314'880	5'000	309'880	3	<u>50'058</u>
					<u>75'876</u>

Bei einer Belastung des Erbanfalles mit einer periodischen Leistung stellen sich keine anderen Probleme im Vergleich zu den nutzniessungsbelasteten Vermögensanfällen. Allerdings könnte man sich bei der Besteuerung gemäss Vorschlag 1 überlegen, ob der Rentenempfänger für den substanzverzehrenden Teil des Barwertes auf Grundlage seines eigenen Verwandtschaftsgrades zum Erblasser veranlagt werden sollte, da der Eigentumserbe an diesem Vermögensteil nie die Rechte eines Eigentümers erworben hat. Solange jedoch die Steuern des Nutzniessers aus dem Vermögen des Eigentumserben zu entrichten sind, fällt eine solche Variante ausser Betracht. Meines Erachtens müsste der Rentenempfänger auf alle Fälle für den die Substanz direkt belastenden Teil die Steuern aus seinem eigenen Vermögen bezahlen, da es dem Eigentümer nicht zugemutet werden kann, Steuern für Werte zu entrichten, die er nie erhält.

7. Beispiel

Ein Erblasser hinterlässt einem Sohn ein Vermögen von Fr. 500'000.-- mit der Auflage, seiner Ehefrau, 55jährig, bis an deren Lebensende eine jährliche Rente von Fr. 24'000.-- zu bezahlen. Die Erträge aus dem Vermögen betragen Fr. 17'500.-- p.a. Der Barwert der in der Höhe von Fr. 6'500.-- substanzvermindernden Rente beträgt Fr. 111'150.--⁵.

⁵Berechnung nach Stauffer/Schaetzle, Tafel 30.

Veranlagung nach ESchG und nach Vorschlag 1

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbe	388'850	30'000	358'850	1	20'116
Rentenempfängerin	111'150	steuerfrei		-	--

Bei der Besteuerung der durch substanzverzehrende Leistungen belasteten Erbanfälle kann die bisherige Praxis beibehalten werden. Dem belasteten Eigentumserben ist im Falle des steuerfreien Begünstigten der Abzug in Höhe des Substanzverzehrs zuzugestehen, da er nach dem Willen des Erblassers nie Eigentümer an diesem Vermögensanteil geworden ist.

8. Beispiel

Ein Erblasser hinterlässt einer gemeinnützigen Stiftung sein Vermögen von Fr. 500'000.-- mit der Auflage, seinem Patenkind, 55jährig, bis zu dessen Lebensende eine Rente von Fr. 24'000.-- zu entrichten. Der Barwert dieser Rente beträgt Fr. 361'440.--⁶.

Veranlagung nach ESchG

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbin	138'560	steuerfrei		-	-
Rentenempfänger	361'440	5'000	356'440	6	<u>119'688</u>

⁶Berechnung nach Stauffer/Schaetzle, Tafel 30.

Veranlagung nach Vorschlag 1

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbin	138'560	steuerfrei		-	-
Rentenempfänger	361'440	steuerfrei		-	-

Die Steuer bei der Veranlagung gemäss Vorschlag 1 muss hier wie im 5. Beispiel entfallen. Diese Lösung ist im Vergleich zur Veranlagung nach dem bestehenden Gesetz gerechter, da die Steuer des Nutzniessers aus der Vermögenssubstanz zu entrichten ist und somit der steuerbefreite Eigentumserbe nach der gesetzlichen Regelung trotzdem mit einer Steuer belastet wird.

9. Beispiel

Ein Vater schenkt seiner Tochter ein Vermögen von Fr. 500'000.--. Er behält seiner Ehefrau, 65jährig, an diesem Vermögen bis zu deren Lebensende die Nutzniessung vor. Der Barwert dieser Nutzniessung beträgt Fr. 228'550.--⁷.

Veranlagung nach ESchG

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Schenknehmerin	271'450	30'000	241'450	1	12'284
Nutzniesserin	228'550	--	--	-	--

Für den Betrag in Höhe des Barwertes der Nutzniessung wird hier keine Besteuerung vorgenommen, bzw. würde im Falle des steuerfreien Nutzniessers der Abzug im Sinne von § 3 Abs. 1 trotzdem zugelassen, da der Schenkgeber in Erfüllung seiner

⁷Berechnung nach Stauffer/Schaetzle, Tafel 30.

familienrechtlichen Pflichten die Nutzniessung vermacht hat und eine solche Zuwendung nicht als Schenkung behandelt wird⁸. Diese Praxis hat die Konsequenz, dass bei seinem Tod die Schenknehmerin in den Genuss des ganzen Vermögens kommt, ohne für den Barwert der Nutzniessung Erbschaftssteuern bezahlen zu müssen, da der Wegfall einer Nutzniessung eben keinen Erbanfall darstellt.

Veranlagung nach Vorschlag 1

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Schenknehmerin	500'000	30'000	470'000	1	27'900
Nutzniesserin	--	--	--	-	--

Die Aenderung der gesetzlichen Bestimmung im Sinne von Vorschlag 1 ergibt nicht dieses Ergebnis, bleibt man der vorangehend beschriebenen Praxis treu⁹. Allerdings sollte im Sinne einer Rechtsübertragungssteuer meines Erachtens diese Praxis dahingehend geändert werden, dass § 3 Abs. 2 ESchG auch in diesen Fällen angewandt wird, weil die Schenknehmerin anlässlich der Zuwendung in die Rechte des Schenkgebers eintritt, dies ebenso für den Barwert der Nutzniessung.

B. Vorschlag 2

Der vorangehende Vorschlag betont bereits die Eigentümerstellung im Falle der nutzniessungs- oder durch ähnliche periodische Leistungen belasteten Erbanfälle. Es ist daher zu überlegen, ob in diesen Fällen nicht der Schritt zu einer al-

⁸Was der Ehemann seiner Ehefrau in Erfüllung seiner familienrechtlichen Pflichten zuwendet, ist keine Schenkung; AFD 1977 Nr. 15.084

⁹Vgl. FN 8.

leinigen Besteuerung des Eigentumserben gemacht werden soll. Der Vergleich kann am besten anhand derselben Veranlagungsbeispiele gezogen werden.

§ 3 Abs. 1 ESchG lautet:

Ist eine Erbschaft, ein Anfall oder eine Zuwendung mit einer Leistung zugunsten eines Dritten belastet, so wird der Wert der ganzen Erbschaft beim Beschwerten besteuert.

§ 3 Abs. 2 ESchG wird gestrichen.

§ 26 Abs. 1 ESchG müsste dann lauten:

Die Steuer ist vom Erben, Bedachten oder Schenknehmer zu bezahlen. Sind Vermögensanfälle und Zuwendungen mit einer Nutzniessung belastet, so ist die nach § 3 Abs. 1 für den Erbanfall zu bezahlende Steuer für den Erben, Bedachten oder Schenknehmer vom Nutzniesser aus dem Nutzniessungsvermögen zu bezahlen.

§ 26 Abs. 2:

Für die Steuer haften die Erben, Bedachten oder Schenknehmer solidarisch bis zum Betrage ihrer nicht mit Nutzniessung belasteten Bereicherung aus dem Vermögensanfall. Für die restliche Steuer haftet der Nutzniesser mit dem kapitalisierten Wert seiner Nutzniessung.

Wie bei der Variante 1 trägt der Eigentumserbe schliesslich die Steuerbelastung für den ganzen Erbanfall auf Grundlage seiner eigenen verwandtschaftlichen Beziehung zum Erblasser. Mit den vorgeschlagenen Haftungsbestimmungen in § 26 wird einzig ein Unterschied zu unbelasteten Erbanfällen in dem Sinn getroffen, dass der Eigentumserbe lediglich mit dem ihm bei Erbanfall zukommenden Vermögensanfall haftet, bzw. der Nutzniesser mit dem Barwert der Nutzniessung. Mit diesen Haftungsbestimmungen wird in angemessener Weise auf die erfolgte Bereicherung beim Eigentumserben und Nutzniesser Rücksicht genommen. Auch wenn die ganze Veranlagung bei Erbanfall erfolgt und zu diesem Zeitpunkt das Haftungssubstrat festgelegt wird, entspricht dies den Grundsätzen einer Rechtsverkehrs-

steuer. Die Frage, ob der Nutzniessungsbegünstigte steuerpflichtig oder -befreit ist, hat jegliche Bedeutung verloren, denn die Steuerpflicht liegt in jedem Fall beim Eigentumserben.

1. Beispiele 1-5

Die Veranlagung gemäss Vorschlag 2 entspricht in den Beispielen 1-5 der Lösung unter der Annahme, dass jeweils ein unbelasteter Erbanfall übergeht. Daraus geht hervor, dass dieser Vorschlag 2 in seiner praktischen Auswirkung gewichtige Unterschiede zur gesetzlichen Lösung nach sich zieht, im Vergleich zum Vorschlag 1 jedoch ähnliche Ergebnisse erzielt.

2. Beispiele 6-8

Veranlagung des Beispiels 6 nach Vorschlag 2

	<u>Betrag</u>	<u>Steuer-</u> <u>frei</u>	<u>Steuer-</u> <u>pflichtig</u>	<u>Faktor</u>	<u>Steuer</u>
Eigentumserbe	500'000	5'000	495'000	3	88'950
Rentenempfänger	--	--	--	-	--

In diesem Beispiel wird die Vermögenssubstanz jährlich um Fr. 6'500.-- verzehrt. Der kapitalisierte Wert dieser Substanzminderung beträgt Fr. 85'280.--¹⁰. In der Höhe dieses Betrages ist der Erbe nie in die Stellung eines Eigentümers eingetreten. Diesem Umstand müsste bei der Besteuerung Rechnung getragen werden. Dem Erben wäre zumindest ein Abzug in Höhe des Barwertes der Vermögenssubstanzminderung zuzugestehen, wobei dann die Steuer beim Nutzniesser erhoben werden könnte, allerdings aus seinem eigenen Vermögen.

¹⁰Berechnung nach Stauffer/Schaetzle, Tafel 30.

Dasselbe Problem stellt sich im 7. Beispiel. Bei Steuerfreiheit des Rentenempfängers muss dem Eigentumserben der Abzug in Höhe des Barwertes des substanzmindernden Rententeiles gestattet werden.

Im 8. Beispiel ist bei der alleinigen Eigentümerbesteuerung bei dessen Steuerfreiheit keine Besteuerung des Erbanfalles möglich. In der Höhe des Barwertes des Substanzverzehrs könnte unter Umständen der Nutzniesser besteuert werden. Die Steuern wären allerdings in diesem Fall aus seinem eigenen Vermögen zu tragen, denn ein steuerfreier Eigentumserbe kann unter keinem Titel als Steuerträger missbraucht werden.

3. Beispiel 9

Veranlagung nach Vorschlag 2

	Betrag	Steuer- frei	Steuer- pflichtig	Faktor	Steuer
Schenknehmerin	500'000	30'000	470'000	1	27'900
Nutzniesser	--	--	--	--	--

Da die Schenknehmerin bei Wegfall der Nutzniessung in den Genuss des ganzen Erbanfalles kommt, ist diese Veranlagung gerechtfertigt.

Aus diesem Vergleich geht hervor, dass die praktischen Unterschiede bei einer eigentlichen Eigentümerbesteuerung nicht bedeutend sind. Unter diesem Gesichtspunkt könnte Vorschlag 2 akzeptiert werden. Andererseits war es nie Absicht des Gesetzgebers, den Nutzniesser gesetzlich in keiner Weise mehr zu berücksichtigen. Die Variante 1 kommt der ganzen Gesetzes-systematik viel eher entgegen, ohne die notwendigen Vorteile preiszugeben.

II. Würdigung

Beide Lösungsvorschläge sind ohne weiteres in die Praxis umzusetzen, da wie bis anhin die Steuerveranlagung zum Zeitpunkt des Erbanfalles oder der Zuwendung endgültig und auf Grundlage statistischer Werte durchgeführt werden kann. Als wichtigstes Ergebnis beider Vorschläge ist zu bezeichnen, dass die belastete Zuwendung des Eigentümers durch die Erbenqualität des Nutzniessers oder Leistungsempfängers weder bevorzugt noch benachteiligt wird. Die Gleichbehandlung der verschiedenen Vermögensanfälle ist garantiert.

Bei einer Gegenüberstellung des ersten und des zweiten Lösungsvorschlages sind in der praktischen Auswirkung wenige Unterschiede festzustellen. Beim ersten Vorschlag ist der Nutzniesser oder Leistungsempfänger wiederum als Steuersubjekt in die Gesetzesbestimmung aufgenommen, womit bei der Steuerveranlagung der Steuerfreibetrag des Eigentümers wie des Nutzniessers zur Anwendung kommt und die Progression gebrochen wird. Diese Variante passt sich ohne weiteres in das bestehende Gesetz ein und trifft durch die Aufnahme des Nutzniessers oder Leistungsempfängers als Steuersubjekt eine konkrete Unterscheidung zwischen belastetem und unbelastetem Vermögensanfall. Ausgehend vom Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz ist unter Würdigung aller Anforderungen an eine solche Lösung dem Vorschlag 1 der Vorzug zu geben.

Diese Lösung wird den Grundsätzen einer Rechtsübertragungssteuer gerecht und die Kriterien, nach denen eine belastete Zuwendung besteuert wird, entsprechen der zivilrechtlichen Auffassung eines belasteten Vermögensüberganges. Der Wille des Erblassers ist entscheidend, ob er einen Vermögenswert unbelastet bei Erbanfall oder erst bei Wegfall einer Belastung in die freie Verfügungsgewalt des Erben übergehen lassen will. Unabhängig vom Zeitpunkt erhält der Eigentümer jeweils denselben Vermögenswert, und da der Zeitpunkt vom Erblasser bestimmt wird, kann nicht erwartet werden, dass der Erbe eines belaste-

ten Vermögenswertes von vornherein steuerlich besser gestellt wird, als der Erbe eines unbelasteten Vermögenswertes.

Steuerausfälle können in den Fällen vorausgesagt werden, da der Eigentumserbe selbst steuerbefreit ist. War bei der gesetzlichen Lösung wenigstens der Nutzniesser noch steuerpflichtig für den Barwert seiner Nutzniessung, so entfällt dieses Steuersubstrat hier endgültig. Unter dem Gesichtspunkt, dass die Steuer durch den Eintritt der Rechte des Eigentümers in diejenigen des Erblassers ausgelöst wird, ist diese Folge gerechtfertigt.

Verschiedentlich wurde das Problem der Kumulation der Erbschafts- und Schenkungssteuer mit der Einkommenssteuer angesprochen. Die hier vorgeschlagene Lösung ergibt keine Aenderung im Zusammenwirken der beiden Steuerarten. Die vom Nutzniesser zu entrichtende Steuer wird aus dem Nutzniessungsvermögen beglichen. Die Nutzniessungserträge, die ihm effektiv zukommen, unterliegen der Einkommenssteuer. Faktisch werden die verschiedenen Steuern nicht vom selben Steuersubjekt¹¹ und nicht vom selben Steuerobjekt¹² erhoben, so dass von einer Kumulation im eigentlichen Sinn nicht mehr gesprochen werden kann.

Aus diesen Ueberlegungen heraus erachte ich diese Lösung als system- und sachgerecht.

¹¹Der Eigentumserbe ist Steuerträger der Erbschafts- oder Schenkungssteuer des Nutzniessers.

¹²Die Erbschafts- und Schenkungssteuer wird vom sog. Stammrecht auf die periodische Leistung erhoben (Zuppinger/Höhn, StR 16 S. 506), während die Einkommenssteuer auf den laufenden Nutzniessungserträgen erhoben wird.

§ 11 Revidiertes Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz

Im Antrag des Regierungsrates vom 28. November 1984 eines Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer¹ lauten die massgebenden Bestimmungen folgendermassen:

§ 8 ESchG-RR:

"Steuerpflichtig ist der Empfänger des übergehenden Vermögens (Erbe, Vermächtnisnehmer, Beschenkter, Berechtigter, Begünstigter).

Bei Uebergang von Nutzniessungen und periodischen Leistungen ist der Nutzniesser oder der Leistungsempfänger steuerpflichtig."

§ 11 ESchG-RR:

"Der Ehegatte des Erblassers oder Schenkers ist von der Steuerpflicht befreit."

§ 14 ESchG-RR:

"Nutzniessungen und Ansprüche auf periodische Leistungen werden nach ihrem Kapitalwert bewertet. Der Kapitalwert einer Nutzniessung darf drei Viertel des Verkehrswertes der Vermögenssubstanz nicht übersteigen.

Ist ein Anfall oder eine Zuwendung mit einer Nutzniessung oder einer Verpflichtung zu einer periodischen Leistung belastet, so wird der Kapitalwert der Belastung abgezogen.

Ist der Empfänger steuerfrei, erfolgt der Abzug gemäss Abs. 2 nur soweit, als die periodische Leistung aus der Substanz des belasteten Vermögens erbracht werden muss."

§ 56 ESchG-RR:

"Die Steuer ist vom Steuerpflichtigen geschuldet.

Beim Nutzniessungsverhältnis ist die Steuer des Eigentümers für das belastete Vermögen aus dem Nutzniessungsvermögen zu entrichten.

¹A 1985 S. 169 ff.

Die Steuer auf dem Kapitalwert der Nutzniessung ist vom Nutzniesser aus dem Nutzniessungsvermögen zu entrichten."

§ 57 ESchG-RR:

"Für die Erbschaftssteuer haftet jeder Empfänger solidarisch im Umfang seiner Bereicherung.

Der Nutzniesser haftet solidarisch für die Steuer des Eigentümers bis zur Höhe des Nutzniessungsvermögens, auch wenn er selbst nicht Steuersubjekt ist.

Für die Schenkungssteuer haftet der Schenker solidarisch mit dem Steuerpflichtigen."

§ 61 ESchG-RR:

"Liegen besondere Verhältnisse vor, kann die Finanzdirektion fällige Steuerbeträge vorübergehend stunden oder Ratenzahlungen bewilligen."

In den wesentlichen Punkten der Besteuerung nutzniesungsbelasteter oder durch ähnliche periodische Leistungen belasteter Erbanfälle ist im Vergleich zum bestehenden Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz keine Aenderung vorgesehen. Steuersubjekte sind der "Empfänger des übergehenden Vermögens" und der "Nutzniesser oder Leistungsempfänger". Im Einklang mit dem Grundsatz der Familienbesteuerung ist der Ehegatte wiederum steuerbefreit. § 14 ESchG-RR entspricht § 3 Abs. 1 und 2 ESchG. Zusätzlich statuiert wurde der Grundsatz, dass auch bei Steuerfreiheit des Nutzniessers oder Leistungsempfängers ein Abzug in der Höhe zuzugestehen sei, als die periodische Leistung aus der Substanz des belasteten Vermögens erbracht werden muss. Dies ist allerdings insofern keine Aenderung, als dieser Rechtsgrundsatz bereits feste Praxis ist. Die Steuer des Eigentümers und des Nutzniessers ist wiederum aus dem Nutzniessungsvermögen zu bezahlen. Die Haftungsbestimmungen haben sich auch nicht geändert und Teilzahlungen sind lediglich im Sinne einer Ausnahmebestimmung vorgesehen.

Insbesondere führt der Regierungsrat zu diesen Bestimmungen aus, dass für die Beurteilung von § 14 Abs. 3 ESchG-RR

entscheidend die Motive des Gesetzgebers bei Erlass des gleichbedeutenden § 3 Abs. 2 ESchG zur Beurteilung seiner Verfassungsmässigkeit ins Gewicht fallen. Sofern diese Bestimmung die Regelungsaufgabe im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes auf eine sachlich vertretbare Art und Weise verwirkliche, könne ihr die Anwendung nicht versagt werden. § 14 Abs. 3 verhindere eine Begünstigung des Eigentumserben durch Steuerbefreiung des Nutzniessers. "Bei der Beurteilung der fiskalischen Auswirkung - und auf diese kommt es bei der Frage der gleichmässigen Besteuerung des Steuerpflichtigen letztlich an - ist indessen entscheidend, dass der steuerpflichtige Nutzniesser die ihm gemäss § 14 Abs. 1 auferlegte Steuer nicht selber trägt, sondern dass die Steuer des Nutzniessers gemäss § 56 Abs. 3 aus dem Nutzniessungsvermögen erbracht und damit im Ergebnis vom Eigentümer getragen werden muss.... Bei Steuerbefreiung des Nutzniessers hat der Eigentümer gemäss § 14 Abs. 3 die Steuer auf dem ganzen Vermögen ohne Abzug der Belastung zu tragen....; das Ergebnis ist jedoch bis auf die Auswirkung zufolge unterschiedlicher Freibeträge und Progression gleich: Die Eigentümer tragen die Steuer zu Lasten des Nutzniessungsvermögens auf dem ganzen Vermögen, womit das Gesetz alle Erben nutzniessungsbelasteter Vermögen rechts- gleich besteuert"².

In der Darlegung der Zielsetzung der umstrittenen Bestimmung kann dem Regierungsrat zugestimmt werden³. Dass jedoch gerade durch die gesetzliche Regelung die nutzniessungsbelasteten Vermögen infolge der Belastung des Eigentumserben mit dem Verwandtschaftsverhältnis des Nutzniessers rechtsungleich besteuert werden, wird hier übersehen. Ausserdem wird die Nichtanwendung von § 3 Abs. 2 ESchG gemäss heutiger Praxis damit kritisiert, dass dadurch "bei den erbrechtlichen Nutznies-

²A 1985 S. 211.

³A 1985 S. 210.

sungsverhältnissen ein Teil des Nachlassvermögens nicht mehr besteuert wird". Damit hier nicht wieder die Stimmen laut werden, die darauf aufmerksam machen, dass es im Kanton Zürich keine Nachlassbesteuerung gebe, würde man besser den Begriff Nachlassvermögen durch Erbanfall oder Zuwendung ersetzen, denn schon der damalige Gesetzgeber statuierte den Grundsatz der Wahrung der einmaligen und vollen Besteuerung einer jeden Zuwendung. Dem Argument, dass der Vermögensanfall eines nutzniessungsbelasteten Erben stets gleich gross sei, unabhängig von der Steuerpflicht oder Steuerbefreiung des Nutzniessers, muss wiederum entgegnet werden, dass gerade die Besteuerung des Eigentümers unter Berücksichtigung des Verwandtschaftsverhältnisses des Nutzniessers zum Erblasser bei dessen Steuerpflicht und die Besteuerung des Eigentümers unter Berücksichtigung seiner eigenen Erbenqualität bei Steuerfreiheit des Nutzniessers ganz unterschiedliche Vermögensanfälle verursachen.

In der vorgeschlagenen Regelung ist die unterschiedliche Besteuerung des Eigentümers unausweichlich und sollte unter diesem Gesichtspunkt noch einmal überprüft werden.

4. Kapitel: Uebersicht über die steuerliche Behandlung von Nutzniessungen und periodischen Leistungen in den verschiedenen kantonalen Gesetzen

Einleitend ist festzustellen, dass einzig der Kanton Schwyz bis heute auf eine Einführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer verzichtet hat. Im folgenden werden die betreffenden gesetzlichen Bestimmungen in den übrigen Kantonen aufgezeigt. Es wird dabei versucht, die einzelnen Kantone in Gruppen einzuteilen, die die Besteuerung nach denselben Kriterien vornehmen.

§ 12 Zürcher Modell

In diese Gruppe gehören drei Kantone: Appenzell-Innerrhoden, Aargau und Basel-Land.

I. Appenzell-Innerrhoden

Die Besteuerung belasteter Erbanfälle und Schenkungen erfolgt in Appenzell-Innerrhoden nach den gleichen Grundsätzen wie im Kanton Zürich:

Der Eigentumserbe kann den Wert einer Belastung seiner Vermögenssubstanz zugunsten Dritter in Abzug bringen, sofern der Begünstigte steuerpflichtig ist. In diesem Fall wird der Wert der Belastung beim Leistungsempfänger besteuert¹. Der Abzug wird nicht zugelassen, wenn der Begünstigte erbschafts- und schenkungssteuerfrei ist, zumindest soweit der Erbe Eigentümer des belasteten Vermögens bleibt². Von der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist als einzige natürliche Person der

¹Art. 121 Abs. 1 StG-AI.

²Art. 121 Abs. 2 StG-AI; eine Belastung mit einer substanzverzehrenden Leistung darf folglich in Höhe des Substanzverzehrs in Abzug gebracht werden, wie es auch durch die Zürcher Praxis festgelegt wurde.

Im Unterschied zur Zürcher Lösung tragen der Eigentums-
erbe wie der Nutzniesser ihre Steuer selbst¹¹.

Nach Auskunft der Steuerbehörde werden die Steuerbeträge
einmalig und bei Erbanfall erhoben.

III. Basel-Land

Im Falle der Belastung einer Erbschaft, eines Anfalles
oder einer Zuwendung mit einer Leistung zugunsten eines Drit-
ten wird der Wert dieser Belastung an der Erbschaft abgezogen
und beim Empfänger bzw. der verbleibende Wert beim Erben
besteuer¹². Ist der Empfänger steuerfrei, wo wird der Wert
der Belastung nicht in Abzug gebracht, soweit der Erbe oder
Vermächtnisnehmer Eigentümer des belasteten Vermögens
bleibt¹³. Vermögensanfälle und Zuwendungen unter Ehegatten
sind von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit¹⁴.

Sowohl der Nutzniesser als auch der Eigentums-erbe haben
grundsätzlich nach Auskunft der Steuerbehörden die auf ihren
Anteil entfallende Steuer selbst zu bezahlen. Allerdings ist
die auf Vermächtnisse entfallende Steuer von den Erben zula-
sten der Vermächtnisse zu entrichten¹⁵.

¹¹§ 93 Abs. 3 StG-AG.

¹²§ 5 Abs. 1 ESchStG-BL.

¹³§ 5 Abs. 2 ESchStG-BL.

¹⁴§ 9 lit. b ESchStG-BL.

¹⁵§ 10 Abs. 2 ESchStG-BL.

IV. Würdigung

Die Besteuerung belasteter Erbanfälle und Schenkungen erfolgt in allen Kantonen dieser Gruppe im Falle des steuerbefreiten Ehegatten nach denselben Grundsätzen wie im Kanton Zürich: Der Eigentümer und der Leistungsbegünstigte sind grundsätzlich steuerpflichtig. Im Falle des steuerfreien Begünstigten wird dem Eigentümer kein Abzug mehr zugestanden und er unterliegt ausschliesslich für den ganzen Erbanfall der Steuerpflicht entsprechend § 3 Abs. 2 ESchG.

Die Steuertraglast im Falle des steuerpflichtigen Nutznissers trifft allerdings nur im Kanton Appenzell-Innerrhoden ausschliesslich den Eigentümer entsprechend § 3 Abs. 1 i.V.m. 26 Abs. 1 ESchG.

In den Kantonen Aargau und Basel-Land ist der jeweilige Steuerpflichtige auch Steuerträger. Somit hat hier ein Steuerpflichtiger immer den seinem Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser entsprechenden Steuerbetrag selbst zu entrichten.

§ 13 Steuerpflicht des Eigentümers und des Nutzniessers
unter der ausschliesslichen Traglast des Eigentümers

I. Kantone, die keine Steuerbefreiung natürlicher Personen
kennen

In diese Gruppe gehören die Kantone Glarus, Thurgau, Waadt und Nidwalden.

A. Glarus

Im Falle der Belastung einer Erbschaft, eines Anfalles oder einer Schenkung mit einer Nutzniessung oder einer Pflicht zu einer wiederkehrenden Leistung kann deren kapitalisierter Wert in Abzug gebracht werden¹. Der Kapitalwert wird nach der für die Kapitalisierung von Renten geltenden Methode ermittelt².

Die Steuern des Eigentümers wie des Nutzniessers sind grundsätzlich aus dem Nutzniessungsvermögen zu entrichten³. Ist eine Erbschaft mit einer Nutzniessung zugunsten des überlebenden Ehegatten belastet, ist der Eigentumserbe alleiniger Steuerpflichtiger und die Steuer wird ebenfalls aus dem Nutzniessungsvermögen erhoben⁴.

Der ganze Steuerbetrag ist einmalig bei Erbanfall geschuldet⁵.

¹Art. 171 Abs. 2 StG-GL.

²Art. 170 Abs. 5 StG-GL.

³Art. 179 Abs. 2 StG-GL.

⁴Art. 165 Abs. 3 StG-GL.

⁵Art. 169 Ziff. 1 und 2 StG-GL.

B. Thurgau

Der Eigentumserbe ist steuerpflichtig für das blosse Eigentum abzüglich des Kapitalwertes der Nutzniessung und der Nutzniesser ist steuerpflichtig für diesen Kapitalwert⁶.

Es ist ein genauer Katalog festgehalten, wonach der Nutzniesser für höchstens 2/3 und mindestens 1/5 des Nutzniessungsgutes je nach Lebensalter mit den Erbschaftssteuern belastet werden kann. Der Eigentümer wie der Nutzniesser sind direkt für einen Bruchteil des Wertes des Nutzniessungsgutes steuerpflichtig⁷.

Eine Gesetzesbestimmung legt ausdrücklich fest, dass der Wegfall einer Nutzniessung oder sonstigen Belastung zugunsten des Belasteten durch den Tod des Berechtigten keinen Erbanfall darstellt⁸.

Die Steuer wird auf den einzelnen Erben und Vermächtnisnehmer berechnet, aber gesamthaft aus der Erbmasse bezogen⁹. Eine besondere Regelung besteht für den Fall des Nutzniessungsgutes, das nicht aus einem Kapital besteht: Die vom Eigentümer geschuldete Steuer ist vorschussweise vom Nutzniesser zu bezahlen.

C. Waadt

Der Nutzniesser ist für den kapitalisierten Wert der Nutzniessung und der Eigentumserbe für den belasteten Vermögensanfall abzüglich dieses kapitalisierten Wertes steuer-

⁶§ 10 Abs. 2 ESchG-TG.

⁷§ 10 Abs. 1 und 2 ESchGVV-TG.

⁸§ 2 Abs. 2 ESchGVV-TG.

⁹§ 15 Abs. 1 ESchG-TG.

pflichtig¹⁰.

Die Steuerbeträge sind aus dem Nutzniessungsvermögen zu bezahlen; es steht den Beteiligten jedoch frei, eine andere Regelung zu treffen¹¹.

Die Steuer ist bei Erbanfall geschuldet¹², der Wegfall der Nutzniessung wird nicht als erneuter Erbanfall behandelt¹³.

D. Nidwalden

Der Erbschaftssteuer unterliegen alle Zuwendungen auf Grund des Erbrechts oder einer Verfügung von Todes wegen und gewisse Zuwendungen auf Grund eines Ehevertrages¹⁴. Der Schenkungssteuer unterliegen alle freiwilligen Zuwendungen unter Lebenden, durch die ein Erbe, Vermächtnisnehmer, Beschenkter oder Begünstigter aus dem Vermögen eines andern ohne entsprechende Gegenleistung bereichert wird¹⁵. Steuerbar sind auch Zuwendungen durch Einräumung von Nutzniessungsrechten¹⁶.

Steuerpflichtig ist der jeweilige Empfänger einer steuerbaren Zuwendung¹⁷.

¹⁰Art. 19 i.V.m. 32 LMSD-VD.

¹¹Art. 19 LMSD-VD.

¹²Art. 58 Abs. 1 und 2 LMSD-VD.

¹³Art. 32 Abs. 2 LMSD-VD. Es steht den Gemeinden frei, eine zusätzliche Erbschafts- und Schenkungssteuer zu erheben, die sich jedoch in gewissen Grenzen halten muss; Art. 23 i.V.m. 25 LIC-VD.

¹⁴Art. 180 StG-NW.

¹⁵Art. 181 Abs. 1 StG-NW.

¹⁶Art. 181 Abs. 2 StG-NW.

¹⁷Art. 183 StG-NW.

Der Steueranspruch entsteht bei Erbschaft mit dem Tod des Erblassers und bei Schenkung im Zeitpunkt des Vermögensüberganges¹⁸.

Die Erbschaftssteuer wird gesamthaft für alle Erben und Vermächtnisnehmer von der Erbmasse bezogen und ist vor dem Vollzug der Erbteilung zu entrichten¹⁹. Die Steuertraglast obliegt somit vollständig dem Eigentumserben.

Nutzniessungen und andere wiederkehrende Leistungen sind steuerfrei, sofern sie der ordentlichen Steuer im Kanton unterliegen²⁰.

E. Würdigung

Alle Kantone dieser Gruppe haben die Steuertraglast ganz dem Eigentumserben auferlegt, wobei es einzig der Kanton Waadt den Steuerpflichtigen ausdrücklich frei stellt, eine andere Regelung zu treffen. Wie im Kanton Zürich wird in diesen drei Kantonen der Eigentumserbe mit der Steuer des Nutzniessers auf Grundlage dessen Verwandtschaftsverhältnisses zum Erblasser belastet.

Besonders ist bei den Kantonen Thurgau und Nidwalden zu vermerken, dass einerseits die einzelnen Erbanfälle unter Berücksichtigung des Verwandtschaftsverhältnisses des jeweiligen Begünstigten massgebend sind, anderseits die gesamte Erbschaftssteuer vor der Erbteilung bei der Erbmasse bezogen wird. Letzterer Grundsatz nähert diese gesetzlichen Regelungen einer Nachlassbesteuerung an.

¹⁸Art. 182 Abs. 5 StG-NW.

¹⁹Art. 190 StG-NW.

²⁰Art. 184 Ziff. 2 StG-NW.

II. Kantone, die eine Steuerbefreiung natürlicher Personen kennen

In diese Gruppe gehört lediglich der Kanton Freiburg.

Jede Uebertragung von Eigentum oder Nutzniessung an beweglichen Sachen oder Grundstücken unter Lebenden, von Todes wegen oder infolge Verschollenenerklärung unterliegt der Erbschafts- oder Schenkungssteuer²¹. Im Falle der Belastung einer Erbschaft oder Schenkung mit einer Nutzniessung trägt der Eigentumserbe oder Beschenkte die Steuer für den ganzen belasteten Vermögensanfall. Der Nutzniesser ist jedoch verpflichtet, ihm jährlich den Kapitalwert der Belastung angemessen zu verzinsen²².

Erbanfälle in direkter Linie sind steuerbefreit²³. Bei Errichtung von Leibrenten und Verpfändungsverträgen in direkter Linie wird keine Steuer erhoben²⁴. Der überlebende Ehegatte ist nur bis zum Betrag von 20'000.- Franken für die gesetzliche Nutzniessung, die er neben den Kindern des Erblassers erhält, von der Erbschaftssteuer befreit²⁵.

²¹Art. 1 Abs. 3 LDE-FR.

²²Art. 29 Abs. 1 LDE-FR; Art. 29 Abs. 2 LDE-FR verweist auf die Art. 765 und 766 ZGB, die Steuerpflicht und Traglast in diesem Sinn vorsehen.

²³Art. 4 Abs. 6 LDE-FR.

²⁴Art. 76 lit. b LDE-FR.

²⁵Art. 76 lit. a LDE-FR. Gemäss Art. 15 LICP-FR können die Gemeinden auf Erbschaften, Vermächtnissen oder Schenkungen zusätzliche Steuern erheben. Berechtigt ist die Gemeinde des letzten Wohnsitzes des Erblassers bzw. Schenkgebers oder diejenige am Ort des vererbten oder verschenkten Grundstückes.

§ 14 Steuerpflicht und Steuertraglast des Eigentümers und des Nutzniessers

I. Kantone, die keine Steuerbefreiung natürlicher Personen kennen

Zu dieser Gruppe gehören die Kantone Basel-Stadt, Appenzell-Ausserrhoden, Tessin, Genf, St. Gallen, Bern und Jura.

A. Basel-Stadt

Dem Eigentumserben wird in der Höhe des kapitalisierten Wertes der Belastung ein Abzug gewährt¹. Beim Nutzniesser wird in entsprechender Höhe eine Erbschafts- und Schenkungssteuer erhoben².

Nach Auskunft der Steuerbehörden tragen der Eigentumserbe wie der Nutzniesser die auf ihren Anteil entfallenden Steuern selbst.

Die Steuer ist bei Erbanfall geschuldet³. Von diesem Grundsatz macht das baselstädtische Steuergesetz beim Nutzniesser oder Empfänger von periodischen Leistungen eine Ausnahme: Dem Steuerpflichtigen steht es gegen Sicherstellung frei, die Steuer statt auf dem kapitalisierten Wert jährlich auf der empfangenen Leistung zu entrichten⁴. Es handelt sich dabei um die sogenannte periodische Erbsteuer. Nach Auskunft der Steuerbehörde ist der Steuerbetrag sicherzustellen, der bei Einmalzahlung geschuldet wäre. In den im Kanton bekannten Fällen wurde diese Sicherstellung immer durch Bankgarantien oder Hypotheken erbracht. Da die Milderung der periodischen Entrichtungsmöglichkeit durch die Sicherstellung nicht illusorisch werden darf, sollen gemäss Weisung

¹§ 82 Abs. 2 StG-BS.

²§ 81 Abs. 3 StG-BS.

³§ 81 Abs. 1 StG-BS.

⁴§ 81 Abs. 3 StG-BS.

auch sonstige Garantien oder Bürgschaften, Sicherheitszessionen, Vormerkung im Grundbuch, Hinterlegung oder Verpfändung schwer realisierbarer Aktiven angenommen werden.

Im Falle der Wahl der periodischen Erbsteuer werden dieselben Nutzniessungserträge oder periodischen Leistungen zusätzlich mit den Einkommenssteuern belegt. Hier hat der baselstädtische Steuergesetzgeber eine Milderung auf die Hälfte eintreten lassen. Wird eine Rente oder ähnliche periodische Leistung bereits durch die Erbschafts- und Schenkungssteuer periodisch besteuert, erfasst die Einkommenssteuer lediglich noch die Hälfte dieser Leistung⁵.

B. Appenzell-Ausserrhoden

Der Nutzniesser ist steuerpflichtig für den Kapitalwert der Nutzniessung und der Eigentumserbe für den entsprechend verminderten Vermögensanfall⁶.

Zur Frage nach der Steuertraglast führt die Steuerbehörde aus, dass grundsätzlich die Erbschaftssteuer am Erbanteil des entsprechenden Erben abgezogen respektive beim Nutzniesser erhoben wird⁷. Es werden aber andere Regelungen zwischen den Parteien zugelassen. In einzelnen Fällen übernimmt sogar der Nutzniesser die ganze Erbschaftssteuer⁸.

Die Erbschaftssteuer wird beim Eigentumserben wie beim Nutzniesser einmalig bei Erbanfall erhoben⁹.

⁵§ 51 Abs. 2 lit. a StG-BS.

⁶Art. 135 Abs. 3 i.V.m. 140 Abs. 3 und 4 StG-AR.

⁷Art. 148 Abs. 1 StG-AR.

⁸Die kantonale Steuerverwaltung weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass jede Erbteilung durch die Erbschaftsbehörde der Wohnsitzgemeinde des Erblassers durchgeführt wird.

⁹Art. 139 und 141 StG-AR.

C. Tessin

Der Eigentumserbe ist für den um einen Bruchteil des Nutzniessungsgutes verminderten Vermögensanfall und der Nutzniesser für diesen Bruchteil steuerpflichtig. Die Höhe des Bruchteils bestimmt sich nach dem Alter des Nutzniessers: Im Alter von weniger als 50 Jahren bezahlt er für die Hälfte des Nutzniessungsgutes, im Alter von 50 - 69 Jahren für einen Viertel des Nutzniessungsgutes und im Alter von 69 Jahren für einen Achtel des Nutzniessungsgutes Steuern¹⁰. Im Falle anderer periodischer Leistungen kommt ein anderer Tarif zur Anwendung¹¹.

Der Eigentumserbe wie der Nutzniesser bezahlen die Erbschafts- oder Schenkungssteuer auf ihrem Vermögensanfall selbst¹². Nach Auskunft der Steuerbehörde kann die Steuertragslast jedoch grundsätzlich frei zwischen den Parteien geregelt werden.

Der ganze Steuerbetrag ist bei Erbanfall geschuldet¹³.

D. Genf

Der Eigentumserbe wie der Nutzniesser sind steuerpflichtig¹⁴, und zwar direkt für einen Bruchteil des belasteten Vermögensanfalles, dessen Höhe sich nach dem Alter des Nutzniessers bestimmt. Ist der Nutzniesser jünger als 50 Jahre, bezahlt er für die Hälfte, im Alter von 50 - 59 Jahren für einen Drittel, im Alter von 60 - 69 Jahren für einen Viertel und im Alter von über 69 Jahren für einen Achtel des Vermögensanfalles Steuern. Dem Eigen-

¹⁰Art. 110 LT-TI.

¹¹Art. 111 LT-TI.

¹²Art. 118 Abs. 1 LT-TI.

¹³Art. 113 LT-TI.

¹⁴Art. 2 und 53 Abs. 1 LDS-GE.

tumserben wird jeweils in entsprechender Höhe ein Abzug zugestanden¹⁵. Bei Belastung des Vermögensanfalles mit einer anderen periodischen Leistung kommt ein weiterer Katalog zur Anwendung¹⁶.

Grundsätzlich tragen der Eigentumserbe wie der Nutzniesser ihre Steuern selbst¹⁷. Die Steuer kann aber aus dem Nutzniessungsvermögen bezahlt werden¹⁸.

Sie ist bei Erbanfall geschuldet, in besonderen Fällen kann jedoch eine Entrichtung des Steuerbetrages in Raten akzeptiert werden¹⁹.

E. St. Gallen

Der Eigentumserbe wie der Nutzniesser sind steuerpflichtig²⁰. Ist eine Zuwendung mit einer Nutzniessung oder einer ähnlichen periodischen Leistung belastet, so wird deren kapitalisierter Wert in Abzug gebracht²¹ und beim Nutzniesser besteuert²².

Die Steuer wird vom jeweiligen Empfänger der Zuwendung getragen²³. Nach Auskunft der Steuerbehörde wird in der Praxis oft die Steuer beider Steuerpflichtiger aus dem Nutzniessungsvermögen bezahlt.

¹⁵Art. 27 LDS-GE.

¹⁶Art. 12 Abs. 12 LDS-GE.

¹⁷Art. 53 Abs. 1 und 54 Abs. 1 LDS-GE.

¹⁸Art. 55 LDS-GE.

¹⁹Art. 60 LDS-GE.

²⁰Art. 154 Abs. 1,3 und 4 StG-SG.

²¹Art. 158 Abs. 2 StG-SG.

²²Art. 157 Abs. 3 StG-SG.

²³Art. 161 Abs. 1 StG-SG.

Der Steueranspruch entsteht im Zeitpunkt des Vermögensüberganges²⁴.

F. Bern

Es ist derjenige steuerpflichtig, welcher von Todes wegen oder zu Lebzeiten freiwillig und unentgeltlich Vermögen erwirbt²⁵. Der Eigentumserbe kann die ihm durch den Erblasser zur Ausrichtung überbundenen Vermächtnisse und zusätzlich den vermögensverzehrenden Teil einer Auflage in Abzug bringen²⁶.

Der Eigentumserbe hat die Steuertraglast für die Vermächtnisnehmer und die auf den Todesfall Beschenkten nach dem auf diese Personen anwendbaren Steuersatz. Allerdings steht ihm ein gesetzliches Rückforderungsrecht zu. Die ausgelegten Steuersummen können vom Betrag der Vermächtnisse oder Schenkungen in Abzug gebracht werden²⁷.

Zur Bestimmung der Steuerbeträge ist der Wert des übergebenen Vermögens zum Zeitpunkt des Erbanfalles oder der Schenkung massgebend²⁸. Für wiederkehrende Leistungen ist der Wert massgebend, wofür dieselbe Leistung bei einer soliden Rentenanstalt in Gestalt einer Leibrente erworben werden könnte²⁹.

²⁴Art. 156 StG-SG.

²⁵Art. 5 Abs. 1 ESchG-BE.

²⁶Art. 14 Abs. 1 und 2 ESchG-BE.

²⁷Art. 8 Abs. 2 ESchG-BE.

²⁸Art. 16 ESchG-BE.

²⁹Art. 19 ESchG-BE.

G. Jura

Im Falle nutzniessungsbelasteter Vermögensanfälle sind der Eigentumserbe und er Nutzniesser steuerpflichtig. Die Steuerpflicht besteht beim Nutzniesser für den kapitalisierten Wert der Nutzniessung³⁰ und beim Eigentumserben für die nuda-proprietas³¹.

Dem Eigentumserben ist die Steuerzahlungspflicht für die Vermächtnisnehmer und die auf den Todesfall Beschenkten nach dem auf diese Personen anwendbaren Steuersatz auferlegt, jedoch ist gesetzlich sein Rückforderungsrecht statuiert worden³².

H. Würdigung

Allen Kantonen dieser Gruppe ist gemeinsam, dass jeweils der Eigentumserbe wie der Nutzniesser selbständig Steuerpflichtige wie Steuerträger sind. In den Kantonen Appenzell-Ausserrhoden, Tessin, Genf und St. Gallen darf in der Praxis von der durch das Gesetz vorgesehenen Traglastverteilung abgewichen werden. Gemäss Gesetzeswortlaut könnte bei den Kantonen Bern und Jura auch die Zugehörigkeit zu einer anderen Gruppe vertreten werden. Die Steuertraglast liegt nach dem Wortlaut beim Eigentumserben, ihm steht jedoch ein gesetzliches Rückforderungsrecht zu, sodass schliesslich der jeweilige Empfänger einer Zuwendung selbst als Steuerträger zu betrachten ist.

Die Aufteilung der Steuertraglast führt zu einer gerechten Besteuerung in dem Sinne, dass jeder Steuerpflichtige für die ihm zukommende Bereicherung auf Grundlage seines eigenen Verwandtschaftsgrades zum Erblasser oder Schenkgeber eine Steuer zu entrichten hat.

³⁰Art. 19 LSD-JU.

³¹Art. 14 Abs. 2 LSD-JU.

³²Art. 8 Abs. 2 LSD-JU.

II. Kantone, die eine Steuerbefreiung natürlicher Personen kennen

Zu dieser Gruppe gehören die Kantone Zug, Schaffhausen, Wallis und Neuenburg.

A. Zug

Der Eigentumserbe ist für die Vermögenssubstanz abzüglich des Kapitalwertes der Nutzniessung und der Nutzniesser für diesen Kapitalwert steuerpflichtig; der jeweilige Steuerpflichtige trägt diese Steuer selbst³³.

Während der Nutzniesser die Steuer bei Erbanfall schuldet, ist die Steuer für das Eigentum erst bei Wegfall der Nutzniessung zur Bezahlung fällig³⁴. Der Kanton ist berechtigt, eine entsprechende Sicherstellung des Steuerbetrages zu verlangen³⁵. Nach Auskunft der Steuerbehörde wird auf diese Sicherstellung in der Regel verzichtet.

Folgende natürlichen Personen sind von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit: Der Ehegatte, die direkten Nachkommen und Adoptivkinder des Erblassers oder Schenkgebers³⁶. Für den Fall der Belastung zugunsten einer steuerbefreiten Person ist keine andere Verteilung der Steuertraglast vorgesehen, beziehungsweise das jeweilige Steuersubstrat entfällt.

³³§ 135 Abs. 1 StG-ZG.

³⁴§ 135 Abs. 3 StG-ZG.

³⁵§ 135 Abs. 3 StG-ZG.

³⁶§ 130 Ziff. 1 StG-ZG.

B. Schaffhausen

Der Eigentumserbe hat den Vermögensanfall abzüglich des Kapitalwertes der Belastung zu versteuern, der Nutzniesser hingegen diesen Kapitalwert der Belastung³⁷.

Die Steuer des Eigentumserben wird aus dem Nutzniessungsvermögen beglichen³⁸, während der Nutzniesser als Begünstigter sie aus eigenen Mitteln zu entrichten hat³⁹.

Die Steuer ist bei Erbanfall bzw. bei Errichtung der Nutzniessung geschuldet⁴⁰. Der Wegfall der Nutzniessung durch den Tod des Berechtigten bedeutet keinen Erbanfall⁴¹.

Als einzige natürliche Person ist der Ehegatte steuerbefreit⁴².

Für den Fall der Belastung eines Vermögensanfalles mit einer Nutzniessung zugunsten des steuerbefreiten Ehegatten ist keine andere Verteilung der Steuertraglast vorgesehen. Hiezu führt das Vormundschaftsinspektorat des Kreises Schaffhausen⁴³ aus, dass es in diesem Fall nicht gerechtfertigt sei, dem Eigentumserben den Abzug nicht zu gewähren, da der Eigentümer einen belasteten Erbteil und damit objektiv weniger erhalte.

³⁷Art. 9 Abs. 3 und 4 ErbStG-SH.

³⁸Art. 23 Abs. 2 ErbStG-SH.

³⁹Art. 23 Abs. 1 ErbStG-SH.

⁴⁰Art. 4 Abs. 2 ErbStG und § 8 ErbStV-SH.

⁴¹§ 9 ErbStV-SH.

⁴²Art. 3 lit. f ErbStG-SH.

⁴³Nach dem Erbschaftssteuergesetz des Kantons Schaffhausen sind die Kanzleien der Erbschaftsbehörden unter Aufsicht des Vormundschaftsinspektors für die Veranlagung der Erbschafts- und Schenkungssteuern zuständig.

C. Wallis

Der Eigentumserbe eines Vermögensanfalles, der mit einer Nutzniessung oder einer periodisch auszurichtenden Leistung belastet ist, kann deren kapitalisierten Wert in Abzug bringen⁴⁴. Der Zugang einer Nutzniessung oder einer anderen periodischen Leistung wird mit dem kapitalisierten Wert beim Nutzniesser besteuert.

Eigentumserbe und Nutzniesser haben die Steuer aus ihrem eigenen Vermögen zu tragen⁴⁵.

Beim Nutzniesser wird die Steuer auf dem kapitalisierten Wert der Nutzniessung einmalig im Zeitpunkt des Erbanfalles bezogen. Beim Eigentumserben wird die Steuer auf dem Verkehrswert⁴⁶ abzüglich des kapitalisierten Wertes der Nutzniessung bei Erbanfall erhoben⁴⁷. Bei Wegfall des Nutzniessungsrechtes oder der periodischen Leistung wird deren kapitalisierter Restwert zusätzlich beim Eigentumserben besteuert⁴⁸.

Nach Auskunft der Steuerbehörde wird eine Sicherstellung des bei Wegfall der Nutzniessung geschuldeten Steuerbetrages nicht verlangt, hingegen werden sämtliche Fälle, in denen die Einräumung der Nutzniessung der Besteuerung unterliegt, in ein Register eingetragen, welches bei jedem Wegfall einer Nutzniessung konsultiert wird.

Steuerbefreit sind Erbschaften und Schenkungen zugunsten Blutsverwandter in gerader Linie, sowie zugunsten in ungetrennter

⁴⁴Art. 115 Abs. 2 StG-VS.

⁴⁵Art. 118 StG-VS.

⁴⁶Art. 114 StG-VS.

⁴⁷Art. 117 Abs. 1 StG-VS.

⁴⁸Art. 115 Abs. 3 StG-VS.

Ehe lebender Ehegatten⁴⁹.

D. Neuenburg

Im Falle der gesetzlichen Nutzniessung⁵⁰ liegt die Steuerpflicht für einen nutzniessungsbelasteten Vermögensanfall beim Eigentumserben und beim Nutzniesser. Ebenso besteht eine beiderseitige Steuertraglast, allerdings nicht im üblichen Sinn: Der Erbe, dessen Erbschaft mit einer gesetzlichen Nutzniessung belastet ist, bezahlt die Steuer, während der Nutzniesser die seinem Anfall entsprechende Steuer dem Eigentumserben zu verzinsen hat⁵¹. Ist die gesamte Erbschaft mit der Nutzniessung belegt, so hat der Nutzniesser die Steuer zu entrichten. Der entrichtete Betrag muss bei Beendung der Nutzniessung zurückerstattet werden. Können der Erbe oder der Nutzniesser den Steuerbetrag nicht entrichten, steht es ihnen frei, die Verwertung des Nutzniessungsvermögens bis zum geschuldeten Betrag zu verlangen.

Hat der Erblasser letztwillig verfügt, dass ein Teil seiner Erbschaft einer Person unter Belastung mit einer Nutzniessung zugunsten einer anderen Person vermacht wird, obliegt dem Nutzniesser in Höhe des kapitalisierten Wertes der Zuwendung die Steuerpflicht und Steuertraglast, während dem Eigentumserben die Steuerpflicht und Steuertraglast für den Vermögensanfall unter Abzug des kapitalisierten Wertes der Nutzniessung zufällt⁵². Dieselbe Regelung gilt entsprechend für mit ähnlichen periodischen Leistungen belastete Erbanfälle⁵³.

⁴⁹Art. 112 Abs. 1 lit. a StG-VS.

⁵⁰Art. 460, 462 und 463 ZGB.

⁵¹Art. 8 Abs. 1 LSD-NE.

⁵²Art. 9 Abs. 1 LSD-NE.

⁵³Art. 9 Abs. 2 LSD-NE.

Von den Erbschafts- und Schenkungssteuern sind befreit: Blutsverwandte in gerader Linie⁵⁴ und der überlebende Ehegatte, falls aus der Ehe ein oder mehrere Kinder hervorgegangen sind⁵⁵. Ist die Ehe kinderlos geblieben, wird dem Ehegatten lediglich ein Abzug von Fr. 20'000.- zugestanden⁵⁶.

E. Würdigung

Wiederum ist allen Kantonen dieser Gruppe gemeinsam, dass jeweils der Eigentumserbe wie der Nutzniesser selbständig Steuerpflichtige und Steuerträger sind. Ausserdem kennen sie eine Steuerbefreiung natürlicher Personen. Wird die Nutzniessung am Vermögensanfall einer steuerbefreiten Person vermacht, so wird der Steuersubstratsverlust in Höhe des kapitalisierten Wertes der Nutzniessung in Kauf genommen.

Die Kantone Zug und Wallis weichen von der reinen Besteuerung bei Erbanfall ab. Im Kanton Zug wird die Bezahlung der Steuer für das Eigentum erst bei Wegfall der Nutzniessung fällig und im Kanton Wallis bezahlt der Eigentumserbe bei Wegfall der Nutzniessung zusätzlich für deren kapitalisierten Restwert eine Erbschafts- oder Schenkungssteuer. Als einziger Kanton trifft Neuenburg eine Unterscheidung bei der Besteuerung einer gesetzlichen und einer testamentarisch vermachten Nutzniessung.

Alle Kantone dieser Gruppe haben für den Fall des steuerbefreiten Nutzniessers oder Leistungsempfängers die vom Zürcher Verwaltungsgericht vertretene Lösung gesetzlich statuiert. Allerdings besteht der Unterschied darin, dass in den Gesetzen dieser

⁵⁴Art. 5 Abs. 1 lit. a-c LSD-NE.

⁵⁵Art. 5 Abs. 1 lit. d LSD-NE.

⁵⁶Art. 5 Abs. 1 lit. e LSD-NE. Der Kanton Neuenburg erhebt zusätzlich vom reinen Nachlass eine Gebühr; Art. 4 LEH-NE. Ebenso wird eine Gebühr vom ganzen Schenkungsbetrag zusätzlich erhoben; Art. 6 LEH-NE.

Kantone in jedem Fall die getrennte Steuerpflicht und Steuertraglast vorgesehen ist, während der zürcherische Gesetzgeber die Steuertraglast immer dem Eigentumserben auferlegt hat und es somit eine Aenderung der Besteuerungsgrundsätze des zürcherischen Gesetzes mit sich bringt, dem Eigentumserben im Falle des steuerbefreiten Nutzniessers weiterhin den Abzug des kapitalisierten Wertes zuzugestehen.

§ 15 Alleinige Steuerpflicht und Steuertraglast des Eigentumserben

I. Kantone mit Erbanfallbesteuerung

In diese Gruppe gehören die Kantone Obwalden, Luzern, Solothurn und Uri.

A. Obwalden

Zuwendungen durch Einräumung von Nutzniessungsrechten sind erbschafts- und schenkungssteuerpflichtig¹. Nach Auskunft der Steuerbehörde wird der mit einer Nutzniessung belastete Erbanfall ausschliesslich beim Eigentumserben besteuert und die Steuer wird in jedem Fall aus dem Nutzniessungsvermögen bezahlt². Für die Bewertung der steuerbaren Zuwendungen ist der Zeitpunkt des Vermögensüberganges massgebend³. Die Erbschaftssteuer wird bei Anfall der Erbschaft und die Schenkungssteuer nach vollzogener Schenkung erhoben⁴.

Erbschaften und Schenkungen zwischen Ehegatten, Eltern und Kindern, Adoptiv- und Stiefkindern, sowie zwischen Geschwistern, Grosseltern und Grosskindern sind steuerfrei.

B. Luzern

Der Kanton Luzern erhebt nur die Erbschaftssteuer⁵. Der Eigentümer eines nutzniessungsbelasteten Vermögensanfalles ist

¹Art. 125 Abs. 3 StG-OW.

²Art. 135 Abs. 1 StG-OW.

³Art. 130 Abs. 1 StG-OW.

⁴Art. 134 Abs. 1 StG-OW.

⁵Schenkungen, die in den letzten fünf Jahren vor dem Tode des Erblassers stattgefunden haben, werden allerdings wie Erbschaften behandelt; § 6 Abs. 1 EStG-LU.

alleiniger Steuerpflichtiger und Steuerträger⁶. Vorbehalten bleibt allerdings eine abweichende Verfügung des Erblassers. Die Erbschaftssteuer ist mit Beginn der Nutzniessung fällig und vom Nutzniessungsguthaben in Abzug zu bringen⁷.

Die Belastung eines Vermögensanfalles mit einer Nutzniessung findet bei der Berechnung des erbschaftssteuerpflichtigen Vermögens keine Berücksichtigung. Der Wert der Nutzniessung kann nicht vom Wert des angefallenen Vermögens abgezogen werden. Der Nutzniessung wird lediglich dadurch Rechnung getragen, dass die - vom Eigentümer geschuldete - Erbschaftssteuer vom Nutzniessungsgut abzuziehen ist⁸.

Ist der überlebende Ehegatte Nutzniesser, so wird die Steuer erst nach dem Wegfall der Nutzniessung bezogen⁹. Nach Auskunft der Steuerbehörde wird dieser ausnahmsweise Aufschub der Fälligkeit damit begründet, dass nach dem Willen des Gesetzgebers die Nutzniessung des Ehegatten nicht durch die bezahlte Erbschaftssteuer geschmälert werden solle. Nach der Praxis stehe es den Erben jedoch frei, ihre Steuerschuld vor der Verfallzeit zu erfüllen. Eine Sicherstellung des Steuerbetrages für das Nutzniessungskapital kann mangels gesetzlicher Grundlage nicht verlangt werden¹⁰.

In den Genuss einer Steuerbefreiung kommen der Ehegatte und die Nachkommen¹¹, sofern keine Besteuerung durch die Gemeinde

⁶§ 9 Abs. 1 EStG-LU.

⁷§ 9 Abs. 1 EStG-LU.

⁸LGVE 1974 II Nr. 50.

⁹§ 9 Abs. 2 EStG-LU.

¹⁰LGVE 1976 II Nr. 24.

¹¹Aus § 3 EStG-LU abgeleitet.

vorgesehen ist¹².

C. Solothurn

Auch der Kanton Solothurn kennt nur eine Erbschaftssteuer. Der Eigentumserbe ist Steuerpflichtiger und Steuerträger für den belasteten Erbanfall¹³ unter Abzug des kapitalisierten Wertes der Nutzniessung. Der Abzug in Höhe des kapitalisierten Wertes wird von zweierlei Bestimmungen hergeleitet. In der Solothurner Kantonsverfassung ist das auch für das Erbschaftssteuerrecht massgebende Prinzip der Reinvermögensbesteuerung statuiert¹⁴ und im Erbschaftssteuergesetz ist die Besteuerung der "reinen" Hab-schaft angeordnet¹⁵.

Früher herrschte allerdings die Praxis, dem Erben keinen Abzug zuzugestehen und ihn zu besteuern, als ob keine Nutzniessung bestände. Im Jahre 1978 wurde diese Praxis im obenerwähnten Sinne geändert¹⁶.

Für den kapitalisierten Wert der Nutzniessung ist weder gesetzlich noch nach der Praxisänderung eine Besteuerung beim Nutzniesser vorgesehen. Nach Auskunft der Steuerbehörde ist im jetzigen Entwurf eines revidierten Erbschaftssteuergesetzes eine entsprechende Besteuerung beim Nutzniesser vorgesehen.

¹²Gemäss § 33 GERbStG-LU können die Einwohnergemeinden beschliessen, von dem Vermögen, das an die Nachkommen des Erblassers gelangt, eine Erbschaftssteuer zu beziehen.

¹³Vom reinen Nachlass wird für die Errichtung des Inventars eine zusätzliche Gebühr von 8 Promille erhoben, mindestens aber 200.- Franken. Die Erben haften dafür solidarisch; § 192bis EGZGB.

¹⁴Art. 62 KV-SO.

¹⁵§ 1 Abs. 1 EStG-SO; Bericht KRK 1975, 10 B II.

¹⁶Grundsätzliche Entscheide KRK 1978 Nr. 25.

Folgende natürliche Personen sind von der Erbschaftsbesteuerung befreit: Die Nachkommen in gerader absteigender Linie und die Adoptivkinder¹⁷ sowie der überlebende Ehegatte in Konkurrenz mit Nachkommen für den gesetzlichen Erbanfall¹⁸.

D. Uri

Der Kanton Uri trifft eine Unterscheidung zwischen Vermögensanfällen, die mit einer Nutzniessung und solchen, die mit der Pflicht zur Entrichtung einer Rente belastet sind. Der nutznießungsbelastete Vermögensanfall wird ganz beim Eigentumserben oder Schenknehmer besteuert¹⁹. Ist der Vermögensanfall mit einer Rente belastet, ist nach Auskunft der Steuerbehörde deren Kapitalwert zusätzlich vom Begünstigten zu versteuern, wobei lebenslängliche Renten "für die Steuer im zehnfachen Betrag kapitalisiert" werden²⁰.

Die Erbschaftssteuer wird einmalig bei Erbanfall erhoben²¹.

Steuerpflichtig sind nur die auf Seitenlinien fallenden Erbschaften, Vermächtnisse und Schenkungen²². Steuerbefreit sind die Verwandten in direkter Linie. Die Steuerbefreiung des Ehegatten ist nicht ausdrücklich im Gesetz festgehalten. Nach Auskunft der Steuerbehörde wird das Gesetz jedoch dahingehend ausgelegt.

¹⁷§ 1 Abs. 1 EStG-LU.

¹⁸RRB vom 27. Dezember 1976 betr. Befreiung des überlebenden Ehegatten von der Erbschaftssteuerpflicht, auch bei Wahl des Eigentums.

¹⁹Art. 6 Abs. 2 ESchStG-UR.

²⁰Art. 11 Abs. 2 ESchStG-UR.

²¹Art. 14 Abs. 1 ESchStG-UR.

²²Art. 1 ESchStG-UR.

E. Würdigung

Alle Kantone dieser Gruppe haben die Steuerpflicht und die Steuertraglast alleine dem Eigentumserben eines belasteten Vermögensanfalles übertragen. Allerdings unterscheiden sich die verschiedenen kantonalen Gesetze darin, dass die Belastung in Form eines Abzuges ihres kapitalisierten Wertes Berücksichtigung findet oder voll der Besteuerung unterliegt. Wird kein Abzug zugelassen, so wird ein Erbanfall ohne Belastung einem belasteten Erbanfall in jeder Beziehung gleichgestellt.

Eine Sonderstellung nehmen die Kantone Luzern und Solothurn ein, indem sie lediglich eine Erbschaftssteuer erheben.

II. Kantone mit Nachlassbesteuerung

Nur ein Kanton hat das System der reinen Nachlassbesteuerung gewählt: Der Kanton Graubünden.

Steuerobjekt ist der gesamte reine Nachlass, der durch Vermögenserwerb von Todes wegen übergeht²³. Der Besteuerung unterliegt somit die Hinterlassenschaft als Ganzes, wie sie mit dem Tode des Erblassers anfällt, ungeachtet der späteren Verteilung. Die Steuer wird von der Gemeinschaft, also von Eigentumserben und Nutzniessern gesamthaft geschuldet und in einem Posten eingezogen²⁴. Nach Auskunft der Steuerbehörde ist die Aufteilung des Steuertotals Sache der Erben und die Frage, wie und mit welcher Quote Eigentumserben und Nutzniesser im einzelnen zu belasten sind, stellt sich nicht. Dieses Besteuerungssystem ist sicherlich das administrativ unkomplizierteste und einfachste Verfahren²⁵.

Der Schenkungssteuer unterliegt jeder schenkungsweise Er-

²³Art. 82 StG-GR.

²⁴Art. 89 StG-GR.

²⁵Die Gemeinden haben zusätzlich das Recht, eine Nachlass- oder Erbanfallsteuer und Schenkungssteuer zu erheben. Grundlage

werb, sofern dieser nicht von der Nachlasssteuer erfasst wird²⁶.

sind ihre eigenen Steuergesetze. Als Beispiel sei die Stadt Chur angeführt, die gemäss Art. 39 und 48 GStG-GR eine Erbschafts- und Schenkungssteuer erhebt.

²⁶Art. 90 i.V.m. 92 StG-GR.

§ 16 Harmonisierungsvorschlag

I. Allgemeines

Zwischen den Kantonen bestehen seit einiger Zeit Bestrebungen, die verschiedenen kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuerordnungen einander anzugleichen. Eine solche Angleichung muss auf das interkantonale Verhältnis beschränkt bleiben, da die Bundesverfassung nirgends die Steuerhoheit für den Bund in Anspruch nimmt. Deshalb könnte die Ausrichtung der einzelnen kantonalen Steuerordnungen nach einem Mustergesetz nur auf freiwilliger Basis erfolgen.

Da die Besteuerung von Schenkungen nicht in allen Kantonen verwirklicht wurde, würde die allgemeine Einführung einer Schenkungssteuer für die betreffenden Kantone einen grossen Schritt bedeuten. Es darf allerdings in diesem Punkt nicht auf eine Harmonisierung verzichtet werden, da Vermögensverschiebungen unter Lebenden zum Zwecke der Steuerumgehung verhindert werden müssen.

Das hier vorgestellte Mustergesetz für eine kantonale Erbschafts- und Schenkungssteuer (MG) wurde im Auftrag der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren aufgrund einer rechtsvergleichen- den Darstellung der kantonalen Steuerordnungen ausgearbeitet¹. Da der Auftrag im Zusammenhang mit der Schaffung einer Mustervorlage für ein harmonisiertes kantonales Gesetz über die direkten Steuern² erfolgte, war für alle Abgrenzungsfragen zu anderen Steuerarten diese Regelung massgebend³.

¹Im dargestellten Mustergesetz werden die Steuerhoheit, das Steuerobjekt, die Steuerpflicht, die Steuerbemessung, die Steuerberechnung, die Steuertraglast und die Haftung geregelt.

²Gemäss Art. 42 quinquies Abs. 1 BV obliegt dem Bund die Pflicht der Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden.

³Vgl. Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 25. Mai 1983 (StHGE).

II. Gesetzesvorschlag

Im Gesetzesvorschlag ist Steuerfreiheit für Zuwendungen an Ehegatten und Nachkommen vorgesehen⁴. In den Erläuterungen zum Mustergesetz wird ausgeführt, dass diese Bestimmung nur für jene Kantone gedacht sei, die aus steuerpolitischen Gründen die Steuerbefreiung von Ehegatten oder Nachkommen vorsehen müssen⁵. Da rund 1/3 der Kantone Zuwendungen an den überlebenden Ehegatten von der Erbschaftssteuer ausnehmen⁶ und 1/4 der Kantone von Schenkungen unter Ehegatten keine Schenkungssteuer erheben⁷, ist es notwendig, es den einzelnen Kantonen offen zu lassen, nach ihrer Wahl natürliche Personen von der Steuer zu befreien. Im wichtigsten Punkt wird mit diesem Mustergesetz jedoch eine Vereinheitlichung erzielt, indem die Erbschafts- und Schenkungsfälle bezüglich subjektiver Steuerbefreiung nicht mehr unterschiedlich behandelt werden.

Bei Zuwendung einer nutzniessungs- oder durch ähnliche periodische Leistungen belasteten Erbschaft oder Schenkung haben die Mehrheit der Kantone die Steuerpflicht dem Leistungsempfänger und dem Eigentümer auferlegt. Diese Regelung ist im Mustergesetz übernommen worden⁸. Dem Eigentümer wird ein Abzug in Höhe der kapitalisierten Belastung zugestanden⁹ und dieser Betrag beim Nutzniesser (Empfänger der periodischen Leistung) besteuert. Die Konferenz der Finanzdirektoren führt aus, dass eine solche Lösung

⁴Art. 7 Abs. 1 Ziff. a und b MG.

⁵Begleittext S. 17.

⁶Rund 1/3 der Kantone haben auch eine Steuerbefreiung für die Nachkommen vorgesehen.

⁷Rund 1/5 der Kantone nehmen auch die Nachkommen von der Schenkungssteuer aus.

⁸Art. 8 Abs. 3 MG.

⁹Art. 11 Abs. 2 MG.

bedinge, dass die Steuer aus dem Nutzniessungsvermögen bezahlt werden könne. Dem Nutzniesser dürfe nicht die Pflicht auferlegt werden, eine Steuerlast zu tragen, die ein mehrfaches des Nutzniessungsertrages betragen könne. Die Steuertraglast müsse in solchen Fällen beim Eigentümer des Nutzniessungsvermögens liegen¹⁰. Es wurde in diesem Zusammenhang in Erwägung gezogen, die Besteuerung des Eigentümers erst bei Wegfall der Nutzniessung vorzunehmen. Eine derartige Lösung sei jedoch abzulehnen, da sie der Tatsache widerspreche, dass das nutzniessungsbelastete Vermögen nicht ohne weiteres als wertlos gelte und auch für den Eigentümer im Zeitpunkt der Zuwendung ein Vermögensanfall stattfindet¹¹.

Für die Bewertung einer wiederkehrenden Leistung ist deren Kapitalwert massgebend¹². Diese Bewertungsregel findet sich in den meisten kantonalen Rechtsordnungen. Es ist die Methode anzuwenden, die allgemein für die Kapitalisierung von Renten zur Anwendung kommt.

In den Kantonen, die eine subjektive Steuerbefreiung natürlicher Personen gesetzlich verankern, stellen sich die bekannten Probleme bei der Besteuerung belasteter Erbanfälle oder Schenkungen. Wird der Eigentümer steuerbefreit, bleibt er trotzdem Steuerträger für die Steuer auf dem Barwert der Nutzniessung. Diese Konsequenz sei eine Folge der Regelung der Steuertraglast und lasse sich nicht vermeiden¹³. Besteht die Steuerbefreiung zugunsten des Nutzniessers, so würde diese Steuerfreiheit ohne Sonderregelung zu einer Senkung der Steuerlast des Eigentümers führen. Deshalb wurde im Mustergesetz die Regelung getroffen, in diesem

¹⁰Begleittext S. 28.

¹¹Begleittext S. 28.

¹²Art. 10 Abs. 4 MG.

¹³Begleittext S. 28.

Fall den Abzug des Barwertes der Belastung nicht zuzulassen¹⁴. Es bestehe kein Grund dafür, der steuerlichen Belastung des Eigentums durch die Nutzniessung oder periodische Leistung nur dann Rechnung zu tragen, wenn der Leistungsempfänger steuerbefreit sei. Auch solle die Wahlmöglichkeit eines überlebenden Ehegatten zwischen Nutzniessung und Eigentum die steuerliche Stellung des Erben als Vermögenseigentümer nicht beeinflussen können. Es sei aus den genannten Gründen gerechtfertigt, den Abzug des Barwertes der Nutzniessung bei der Besteuerung des Eigentümers im Falle der Steuerbefreiung des Nutzniessers nicht zuzulassen¹⁵.

Eine weitere Bestimmung legt diese Grundsätze fest. Generell ist die Steuertraglast beim Steuerpflichtigen vorgesehen. Im Falle des belasteten Eigentumserben hat er die ganze Steuer zulasten des belasteten Vermögens zu tragen¹⁶.

Zur Frage des anwendbaren Steuersatzes lässt das Mustergesetz den Kantonen jede Lösung offen¹⁷. Bei der Nacherbschaft ist eine Bestimmung vorgesehen, die das Verwandtschaftsverhältnis des Nacherben zum ersten Erblasser zwingend massgeblich erklärt¹⁸. Es wird folglich dem einzelnen Kanton offen bleiben, dem Eigentümer im Falle der Belastung seiner Erbschaft mit einer Nutzniessung zugunsten eines steuerfreien Begünstigten die Steuertraglast auf Grundlage seines Verwandtschaftsverhältnisses zum Erblasser oder auf Grundlage des Verwandtschaftsverhältnisses des Nutzniessers zum Erblasser aufzuerlegen.

¹⁴Art. 11 Abs. 2 MG.

¹⁵Begleittext S. 29.

¹⁶Art. 15 Abs. 1 und 2 MG.

¹⁷In Art. 13 Abs. 1 und 2 MG wird lediglich der Wortlaut vorgeschlagen, es werden aber keine Steuersätze oder Zuschläge zahlenmässig bestimmt.

¹⁸Art. 13 Abs. 3 MG.

Lebenslauf

Am 11. Juli 1955 wurde ich in Kopenhagen geboren. Die Schulzeit absolvierte ich in der Schweiz. Nach dem Maturitätsexamen am Wirtschaftsgymnasium Zürich-Hottingen im Herbst 1975 immatrikulierte ich mich an der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Lausanne. Nach drei Semestern setzte ich meine Studien an der Universität Zürich fort und schloss diese mit dem Lizentiat im Februar 1981 ab. Anschliessend arbeitete ich bei einem Rechtsanwalt und trat anfangs 1982 eine Stelle als Assistentin von Herrn Prof. Dr. F. Zuppinger an. Im Rahmen dieser Tätigkeit beschäftigte ich mich vorwiegend mit steuerrechtlichen Fragen und widmete mich meiner Dissertation. Am 28. Mai 1986 wurde ich zum Dr. iur. durch die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät der Universität Zürich promoviert.

